

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

ΕΔΔΠΧΑ 14	— «Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 14 ΔΛΠ 19 – Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους»
-----------	--

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 14

ΔΛΠ 19 — Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

- 1 Η παράγραφος 58 του ΔΛΠ 19 περιορίζει την επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένης παροχής στην «παρούσα αξία των οικονομικών ωφελημάτων που παρέχονται με τη μορφή επιστροφής χρημάτων από το πρόγραμμα ή με μείωση των μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα» πλέον των μη αναγνωρισμένων κερδών και ζημιών. Έχουν εγερθεί ερωτήματα σχετικά με το πότε θα πρέπει οι επιστροφές των χρημάτων ή η μείωση των μελλοντικών εισφορών να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμα, ιδίως όταν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.
- 2 Σε πολλές χώρες υφίστανται ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις που έχουν σκοπό τη βελτίωση της ασφάλειας της υποσχέσης που γίνεται στα μέλη ενός προγράμματος παροχών σε εργαζομένους σχετικά με τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι υποχρεώσεις αυτές συνήθως συνίστανται σε ένα ελάχιστο ποσό ή επίπεδο εισφορών που πρέπει να καταβάλλεται σε ένα πρόγραμμα κατά τη διάρκεια μιας δεδομένης χρονικής περιόδου. Συνεπώς, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να περιορίζει την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να μειώσει τις μελλοντικές εισφορές.
- 3 Επιπροσθέτως, ένα όριο στην επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών μπορεί να καταστήσει επαχθή μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση. Συνήθως, η υποχρέωση εισφοράς σε ένα πρόγραμμα δεν επηρεάζει την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου καθορισμένης παροχής ή της υποχρέωσης. Αυτό συμβαίνει επειδή οι εισφορές, όταν καταβληθούν, θα αποτελέσουν περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και συνεπώς η επιπρόσθετη καθαρή υποχρέωση είναι μηδενική. Όμως, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση εάν οι απαιτούμενες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα μετά την καταβολή τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- 5 Για τους σκοπούς της παρούσας Διερμηνείας, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις είναι οποιοσδήποτε κεφαλαιακές υποχρεώσεις αφορούν τη χρηματοδότηση ενός προγράμματος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλου προγράμματος μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους.

ΘΕΜΑΤΑ

- 6 Τα θέματα που αντιμετωπίζονται στην παρούσα Διερμηνεία είναι:
 - (α) Πότε πρέπει οι επιστροφές χρημάτων ή οι μειώσεις των μελλοντικών εισφορών να θεωρούνται ως διαθέσιμες σύμφωνα με την παράγραφο 58 του ΔΛΠ 19.
 - (β) Πώς μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να επηρεάσει την δυνατότητα μείωσης των μελλοντικών καταβολών.
 - (γ) Πότε μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Ύπαρξη επιστροφής χρημάτων ή μείωση μελλοντικών εισφορών

- 7 Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει την ύπαρξη επιστροφής χρημάτων ή τη μείωση μελλοντικών εισφορών σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του προγράμματος και οποιοδήποτε νομοθετικές διατάξεις διέπουν το πρόγραμμα.
- 8 Υφίσταται οικονομικό όφελος με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή μείωσης των μελλοντικών εισφορών εάν η οικονομική οντότητα μπορεί να την ρευστοποιήσει κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος ή όταν διακανονιστούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος. Ειδικότερα, ένα τέτοιο οικονομικό όφελος μπορεί να υπάρχει ακόμα και αν δεν είναι άμεσα ρευστοποιήσιμο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- 9 Το υφιστάμενο οικονομικό όφελος δεν εξαρτάται από τον τρόπο που η οικονομική οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα. Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει το μέγιστο οικονομικό όφελος των επιστροφών χρημάτων ή των μειώσεων των μελλοντικών εισφορών ή του συνδυασμού των δύο. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίζει οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από συνδυασμό επιστροφών χρημάτων και μειώσεων των μελλοντικών εισφορών βάσει παραδοχών που είναι αμοιβαία εξαιρετές.

- 10 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που υπάρχει σοβαρός κίνδυνος να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στη λογιστική αξία του καθαρού περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό ενδέχεται να περιλαμβάνει την γνωστοποίηση των ορίων που έχουν τεθεί επί της ρευστοποίησης του πλεονάσματος επί του παρόντος ή γνωστοποίηση της βάσης που έχει χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ύψους του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους.

Το οικονομικό όφελος που είναι διαθέσιμο με τη μορφή επιστροφής χρημάτων

Το δικαίωμα επιστροφής χρημάτων

- 11 Μια οικονομική οντότητα δικαιούται επιστροφή χρημάτων μόνον εφόσον έχει άνευ όρων δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων:
- κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, χωρίς να πρέπει να τακτοποιηθούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος ώστε να εισπραχθεί η επιστροφή (π.χ. σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να έχει δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, ανεξάρτητα από τον διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος) ή
 - αναλαμβάνοντας τον σταδιακό διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος έως ότου όλα τα μέλη έχουν αποχωρήσει από το πρόγραμμα ή
 - αναλαμβάνοντας τον εξολοκλήρου διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος στα πλαίσια ενός μοναδικού γεγονότος (ήτοι την εκκαθάριση του προγράμματος).
- Ενδέχεται να υφίσταται άνευ όρων δικαίωμα στην επιστροφή των χρημάτων ανεξάρτητα από το επίπεδο του κεφαλαίου ενός προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- 12 Εάν το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να λάβει επιστροφή χρημάτων εξαρτάται από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν ελέγχει πλήρως, η οικονομική οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα και δεν πρέπει να αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο.

- 13 Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ως το ποσό του πλεονάσματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (που είναι η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος μείον την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής) που η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ως επιστροφή χρημάτων, μείον τυχόν σχετικά έξοδα. Για παράδειγμα, εάν μια επιστροφή χρημάτων υπόκειται σε φόρους εκτός από φόρους εισοδήματος, η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το ποσό της επιστροφής πριν από τον φόρο.

- 14 Κατά την επιμέτρηση του διαθέσιμου ποσού της επιστροφής χρημάτων όταν γίνεται η εκκαθάριση του προγράμματος (παράγραφος 11γ), η οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει τα έξοδα του διακανονισμού των υποχρεώσεων του προγράμματος και τις καταβολές της επιστροφής των χρημάτων. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αφαιρεί αμοιβές για επαγγελματικές υπηρεσίες, εφόσον αυτές καταβάλλονται από το πρόγραμμα και όχι την οικονομική οντότητα και τα έξοδα τυχόν ασφαλιστών που ενδέχεται να απαιτούνται προκειμένου να διασφαλιστεί η υποχρέωση κατά την εκκαθάριση.

- 15 Εάν το ποσό της επιστροφής προσδιορίζεται ως ολόκληρο το πλεόνασμα ή μέρος αυτού, αντί ως καθορισμένο ποσό, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προβεί σε προσαρμογή για την διαχρονική αξία του χρήματος, έστω και αν η επιστροφή είναι ρευστοποιήσιμη σε κάποια μελλοντική ημερομηνία.

Το οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης της εισφοράς

- 16 Εάν δεν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση, η οικονομική οντότητα θα προσδιορίσει το υφιστάμενο οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών ως το χαμηλότερο ποσό μεταξύ

(α) του πλεονάσματος του προγράμματος και

(β) της παρούσας αξίας του μελλοντικού κόστους απασχόλησης της οικονομικής οντότητας, ήτοι μη περιλαμβάνοντας οποιοδήποτε μέρος του μελλοντικού κόστους που θα καλυφθεί από τους εργαζομένους, για κάθε έτος της αναμενόμενης ισχύος του προγράμματος ή της αναμενόμενης ζωής της οικονομικής οντότητας, επιλέγοντας το διάστημα με τη μικρότερη διάρκεια.

- 17 Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει τα μελλοντικά κόστη απασχόλησης χρησιμοποιώντας παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και με την κατάσταση που επικρατεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα υπολογίσει οποιαδήποτε αλλαγή των παροχών που παρέχονται από ένα πρόγραμμα μελλοντικά, έως ότου τροποποιηθεί το πρόγραμμα, και θα υπολογίσει ότι ο αριθμός των εργαζομένων θα παραμείνει σταθερός στο μέλλον, εκτός εάν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα έχει αποδεδειγμένα αναλάβει να μειώσει τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Στην τελευταία περίπτωση, η παραδοχή σχετικά με τον μελλοντικό αριθμό των εργαζομένων θα περιλαμβάνει τη μείωση. Η οικονομική οντότητα θα υπολογίζει την παρούσα αξία του μελλοντικού κόστους απασχόλησης χρησιμοποιώντας το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο που είχε χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό της δέσμευσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η επίδραση της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης στο οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών

- 18 Η οικονομική οντότητα θα αναλύει οποιαδήποτε ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση σε μια δεδομένη ημερομηνία σε εισφορές που απαιτούνται για την κάλυψη (α) τυχόν ελλείμματος που αφορούν σε κόστος προϋπηρεσίας βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης και (β) τις μελλοντικές δεδουλευμένες παροχές.

- 19 Οι εισφορές που προορίζονται για την κάλυψη τυχόν ελλείμματος βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης αναφορικά με ήδη δεδουλευμένες υπηρεσίες δεν επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές για μελλοντικές υπηρεσίες. Αυτό ενδέχεται να δημιουργήσει υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 23-26.

- 20 Εάν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που έχουν σχέση με τις μελλοντικές δεδουλευμένες παροχές, η οικονομική οντότητα θα προσδιορίσει το υφιστάμενο οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών ως την παρούσα αξία:
- (α) του εκτιμώμενου μελλοντικού κόστους απασχόλησης για κάθε έτος σύμφωνα με τις παραγράφους 16 και 17 μείον
 - (β) τις υπολογιζόμενες ελάχιστες κεφαλαιακές εισφορές που απαιτούνται σε σχέση με τις μελλοντικές δεδουλευμένες παροχές για εκείνο το έτος.
- 21 Η οικονομική οντότητα θα υπολογίσει τις μελλοντικές ελάχιστες κεφαλαιακές εισφορές που απαιτούνται σύμφωνα με τις μελλοντικές δεδουλευμένες παροχές λαμβάνοντας υπόψη την επίδραση του τυχόν πλεονάσματος βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης. Η οικονομική οντότητα θα χρησιμοποιεί τις παραδοχές που απαιτούνται από την ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση και, για οποιαδήποτε στοιχεία δεν προσδιορίζονται από την ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση, θα χρησιμοποιεί παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και την κατάσταση που επικρατεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού όπως περιγράφεται από το ΔΛΠ 19. Ο υπολογισμός θα πρέπει να περιλαμβάνει τυχόν αλλαγές που αναμένονται λόγω της καταβολής από την οικονομική οντότητα των ελάχιστων εισφορών που οφείλονται. Ωστόσο, ο υπολογισμός δεν θα περιλαμβάνει την επίδραση των αναμενόμενων αλλαγών των όρων και των προϋποθέσεων της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης που δεν έχουν ουσιωδώς θεσπιστεί ή συμβατικά συμφωνηθεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

- 22 Εάν η μελλοντική ελάχιστη κεφαλαιακή εισφορά που απαιτείται σε σχέση με τις μελλοντικές δεδουλευμένες παροχές υπερβαίνει το μελλοντικό κόστος απασχόλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 για οποιοδήποτε έτος, η παρούσα αξία εκείνου του πλεονάσματος θα μειώνει το ποσό του διαθέσιμου περιουσιακού στοιχείου ως μείωση των μελλοντικών εισφορών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ωστόσο, το διαθέσιμο μέρος του περιουσιακού στοιχείου για μείωση των μελλοντικών εισφορών δεν μπορεί ποτέ να είναι χαμηλότερο από μηδέν.

Όταν μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

- 23 Εάν βάσει μιας ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση να καταβάλλει εισφορές για να καλύψει ένα υπάρχον έλλειμμα βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης σε σχέση με υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να καθορίσει εάν οι καταβλητέες εισφορές θα είναι διαθέσιμες με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή ως μείωση των μελλοντικών εισφορών μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα.
- 24 Κατά την έκταση που οι καταβλητέες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει μια υποχρέωση όταν ανακύψει η υποχρέωση της καταβολής. Η υποχρέωση θα μειώνει το περιουσιακό στοιχείο καθορισμένης παροχής ή θα αυξάνει την υποχρέωση καθορισμένης παροχής ώστε να μην αναμένεται ούτε κέρδος ούτε ζημία από την εφαρμογή της παραγράφου 58 του ΔΛΠ 19, όταν καταβληθούν οι εισφορές.
- 25 Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει την παράγραφο 58 του ΔΛΠ 19, προτού καθορίσει την υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 24.
- 26 Η υποχρέωση που σχετίζεται με την ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση και οποιαδήποτε επαναμέτρηση εκείνης της υποχρέωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως σύμφωνα με την πολιτική που έχει υιοθετήσει η οικονομική οντότητα για την αναγνώριση της επίδρασης του ορίου της παραγράφου 58 του ΔΛΠ 19 στην επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της καθορισμένης παροχής. Ειδικότερα:
- (α) η οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει την επίδραση του ορίου της παραγράφου 58 στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 61 (ζ) του ΔΛΠ 19, θα αναγνωρίζει την προσαρμογή απευθείας στα αποτελέσματα.
 - (β) η οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει την επίδραση του ορίου της παραγράφου 58 στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων σύμφωνα με την παράγραφο 93Γ του ΔΛΠ 19, θα αναγνωρίζει την προσαρμογή στην κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων αμέσως.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 27 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται.

ΜΕΤΑΒΑΣΗ

- 28 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία από την αρχή της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η Διερμηνεία. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προσαρμογή ανακύπτει από την εφαρμογή αυτής της Διερμηνείας στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.