

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
UNIVERSITY OF PELLOPONNESE



ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΠΜΣ ΣΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ,
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

Θέμα Εργασίας :Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ομοιότητες - Διαφορές με τα
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .

Επιβλέπων Καθηγητής

ΑΓΓΕΛΙΔΗΣ ΤΙΜΟΘΕΟΣ

Φοιτητής

ΓΙΩΓΓΑΡΑΣ ΑΓΓΕΛΟΣ Α.Μ.(404220152039)

ΤΡΙΠΟΛΗ , ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την συγγραφή της παρούσας εργασίας ένας κύκλος φθάνει στο τέλος του .Η μεταπτυχιακή ακαδημαϊκή μου πορεία ολοκληρώνεται και ένα νέο κεφάλαιο ξεκινά. Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέπων καθηγητή κ. Αγγελίδη Τιμόθεο ,ο οποίος ήταν στην διάθεση μου όσες φορές τον χρειάστηκα , καθώς για την κατανόηση και την εμπιστοσύνη που έδειξε μέχρι σήμερα στο πρόσωπο μου .

Τρίπολη, Φεβρουάριος 2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες.....	2
Πίνακας Περιεχομένων.....	3
Πρόλογος.....	6
Κεφάλαιο 1 ^ο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	7
1.1. Ιστορική αναδρομή.....	7
Κεφάλαιο 2 ^ο Εισαγωγή και οικονομικές καταστάσεις.....	10
2.1. ΔΛΠ 1 Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων.....	10
2.2. ΔΛΠ 8 Λογιστική πολιτική, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη	19
2.3. ΔΛΠ 18 Έσοδα.....	26
2.4. ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς.....	34
2.5. ΔΛΠ 7 Κατάσταση ταμειακών ροών.....	37
2.6. ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική αναφορά.....	39
Κεφάλαιο 3 ^ο Περιουσιακά στοιχεία.....	44
3.1. ΔΛΠ 2 Αποθέματα.....	44
3.2. ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια.....	48
3.3. ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα.....	58
3.4. ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	64
3.5. ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.....	69
3.6. ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούν περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.....	75
3.7. ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού.....	79

Κεφάλαιο 4^ο Υποχρεώσεις	83
4.1.ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	83
4.2.ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος	93
4.3.ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους	100
Κεφάλαιο 5^ο Χρηματοοικονομικά μέσα	108
5.1. ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα γνωστοποιήσεις	108
Κεφάλαιο 6^ο Ειδικά θέματα και περιπτώσεις	115
6.1.ΔΛΠ 17 Μισθώσεις	115
6.2.ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής	119
6.3.ΔΛΠ 20 Κρατικές επιχορηγήσεις	123
6.4.ΔΛΠ 21 Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	126
6.5.ΔΛΠ 41 Γεωργία	131
6.6.ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών	137
6.7.ΔΠΧΑ 1 1^η Εφαρμογή των ΔΠΧΑ	147
6.8.ΔΛΠ 39 Πάυση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών μέσων	151
6.9.ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστικά συμβόλαια	154
Κεφάλαιο 7^ο Συνενώσεις επιχειρήσεων και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	165
7.1.ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις	165
7.2.ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	173
7.3.ΔΛΠ 31 Συμμετοχή σε Κοινοπραξίες	177
7.4.ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων	182

Κεφάλαιο 8^ο Πρότυπα για πρόσθετες γνωστοποιήσεις.....	187
8.1.ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών.....	187
8.2.ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς.....	190
8.3. ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή.....	194
Κεφάλαιο 9^ο ΔΛΠ – Ομοιότητες και Διαφορές με ΕΛΠ.....	200
Βιβλιογραφία.....	222

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα εργασία , κεντρικός στόχος είναι να μπορέσει ο αναγνώστης να συνειδητοποιήσει την σημαντικότητα ,την λειτουργία και τις έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – International Accounting Standards (IAS) αποτελούν σημαντικό βήμα εξέλιξης σε παγκόσμιο επίπεδο για την καταδίωξη της διαφθοράς . Έτσι λοιπόν οι επενδυτές , οι δανειστές και φυσικά οι αρχές αποκτούν την δυνατότητα να έχουν μια πιο ξεκάθαρη και στοιχειώδη εικόνα-έλεγχο μέσα από την καλύτερη ποιότητα , και την βέλτιστη παροχή σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται από τις εταιρίες σε παγκόσμιο επίπεδο .

Εν κατακλείδι καταγράφονται οι σημαντικότερες διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα στα ΔΛΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) και των ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) .

Κεφάλαιο 1ο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

1.1. Ιστορική αναδρομή

Στις 29 Ιουνίου 1973 ιδρύεται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee –IASC) . Η ίδρυση έγινε έπειτα από συμφωνία 16 Λογιστικών Σωμάτων προερχόμενα από τις ακόλουθες χώρες: Αυστραλία ,Καναδάς ,Γαλλία ,Γερμανία ,ΗΠΑ , Ηνωμένο Βασίλειο ,Μεξικό, Ολλανδία, Ιρλανδία και Ιαπωνία είχε περίπου 140 μέλη σε 104 χώρες .

Το 1981 θα υπάρξει συμφωνία ανάμεσα στην Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASC) και στην Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών . Η συμφωνία είναι η IASC να έχει το τιμόνι στα χέρια της όσο αφορά τον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής καθώς και την έκδοση εγγράφων συζητήσεων .

Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει την Διεθνή εναρμόνιση της Λογιστικής και την μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC . Το 1990 η IASC αντιλαμβάνεται πως για να έχει πιο δραστικό ρόλο θα έπρεπε να βρει ένα τρόπο για να επιφέρει σύγκλιση στα Λογιστικά Πρότυπα .Αποτέλεσμα αυτού ήταν το 1997 να ξανασυζητήσει ολόκληρη την δομή και την στρατηγική της και την ολική ανασυγκρότηση της .

Μάρτιος 2001 έρχεται η εξέλιξη καθώς η IASC προχωρώντας σε ανασυγκρότηση του τρόπου λειτουργίας της , με κύριο πυλώνα τις προτάσεις της μελέτης και τίτλο < Προτάσεις για την Δόμηση της IASC στο μέλλον >.

Το συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ιδρύεται την 01 Απριλίου 2001 με έδρα το Λονδίνο και γίνεται ο διάδοχος της IASC όπου η ονομασία εναρμονίστηκε με την αντίστοιχη οργάνωση των ΗΠΑ που ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των US GAAP την Financial Accounting Standard Board (FASB).

Το IASB θα έχει την αποκλειστική ευθύνη για την έκδοση και την κατάρτιση των Λογιστικών Προτύπων . Με το IASB συγκροτείται και μια νέα μη κερδοσκοπική ανεξάρτητη αρχή η οποία θα ασκεί εποπτεία στον IASB . Η IASCF Αποτελείται από τα εξής σημαντικά όργανα : Το IASC Board όπου είναι το όργανο που εξέδιδε τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ απαρτιζόταν από 13 χώρες μέλη και μέχρι 3 επιπρόσθετα οργανικά μέλη . Στο IASC Board συμμετείχαν στις συζητήσεις χωρίς όμως να έχουν δικαίωμα

ψήφου οι παρακάτω οργανισμοί :IOSCO, FASB , και η Ευρωπαϊκή Κοινότητα .Το Advisory Council ήταν όργανο με καθαρά εποπτικό ρόλο .Οι Steering Committees ήταν επιτροπές με διάφορα ανεξάρτητα σχέδια .Το Consultative council ήταν συμβουλευτικό όργανο που αντιπροσώπευε ένα μεγάλο αριθμό Διεθνών οργανισμών που ενδιαφερόταν για την λογιστική .

Η διακυβέρνηση της IASCF γίνεται μέσω των Επιτρόπων (Trustees) η θητεία των οποίων ανανεώνεται κάθε 3 χρόνια .Αρχικά η διακυβέρνηση γινόταν από 19 επιτρόπους ενώ σήμερα είναι 22 οι οποίοι αποτελούν το διοικητικό όργανο του οργανισμού .Η επιλογή αυτών δεν γίνεται τυχαία αλλά με γεωγραφικά κριτήρια .Πιο συγκεκριμένα 6 θα πρέπει να προέρχονται από την Βόρεια Αμερική ,6 από την Ευρώπη , 6 από Ασία/Ωκεανία και για τους υπόλοιπους 4 δεν υπάρχει κάποιος γεωγραφικό κριτήριο .

Βασικοί στόχοι είναι :1) Η ανάπτυξη παγκόσμιων Λογιστικών προτύπων ,2)η προώθηση της χρήσης και της σωστής εφαρμογής των προτύπων ,3) η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή .

IASB(International Accounting Standards Board) είναι ανεξάρτητο όργανο το οποίο έχει την αποκλειστικότητα για την κατάρτιση και την έκδοση των ΔΠΧΠ . Το IASB το 2011 απαρτιζόταν από 12 μέλη πλήρους απασχόλησης και 2 μερικής απασχόλησης .Το 2012 τα μέλη αυξήθηκαν και έγιναν 16 , όπου ένας είναι πρόεδρος και 2 αντιπρόεδροι . Τα μέλη μερικής απασχόλησης μπορεί να είναι μέχρι 3 . Στις 2 Ιουλίου 2009 αποφασίστηκε τα μέλη να διορίζονται αρχικά για μια πενταετία με την δυνατότητα ανανέωσης για άλλα 3 έτη . Ο πρόεδρος και οι δυο αντιπρόεδροι έχουν την δυνατότητα επανεκλογής για 2^η πενταετία αλλά με ανώτατο όριο τα δέκα χρόνια . Ο πρόεδρος οι αντιπρόεδροι καθώς και τα υπόλοιπα μέλη επιλέγονται και διορίζονται από τους επιτρόπους της IASCF . Η επιλογή των μελών από τους επιτρόπους γίνεται με τέτοια μέθοδο ώστε να συγκροτείται από άτομα με υψηλού επιπέδου γνώσεις και ικανότητες . Πιο συγκεκριμένα αποτελείται από άτομα τα οποία έχουν τεχνικές ικανότητες , εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και άτομα τα οποία θα έχουν εις γνώση τους την κατάσταση που επικρατεί στις αγορές . Οι επίτροποι έχουν ένα ακόμα κριτήριο για την επιλογή των μελών όπου είναι το γεωγραφικό κριτήριο μιας και θεωρείται αναγκαίο από την IASB τα μέλη να προέρχονται από διάφορες χώρες και πιο συγκεκριμένα από διαφορετικές περιοχές .

Η IASB έχει την ευθύνη για την ανάπτυξη και την έκδοση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ καθώς και να δίνει έγκριση στις διερμηνείες που αναπτύσσει η IFRIC . Η IASB εξετάζει λογιστικά θέματα και οδηγείται σε αποφάσεις , οι οποίες θα έχουν την μορφή λογιστικών προτύπων και θα είναι προς όφελος για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων .

IFRIC(International Financial Reporting Interpretations Committee) : Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχει αναλάβει την ανάπτυξη των διερμηνειών . Αποτελείται από 14 μέλη στα οποία δίνεται το δικαίωμα ψήφου τα οποία προέρχονται από διάφορες χώρες .Τα μέλη ορίζονται από τους επιτρόπους της IASCF και η θητεία τους είναι 3 έτη . Έχουν την κύρια ευθύνη για την ερμηνεία λογιστικών προτύπων καθώς και την άμεση παροχή οδηγιών σχετικά με λογιστικά θέματα που δεν αναλύονται όπως θα έπρεπε στα ήδη εκδοθέντα λογιστικά πρότυπα .Η έγκριση για μια διερμηνεία που βρίσκεται σε τελική μορφή απαιτεί την πλήρη ομοφωνία ανάμεσα στα μέλη της IFRIC . Ο πρόεδρος της δεν έχει δικαίωμα ψήφου και έχει την δυνατότητα να είναι ταυτόχρονα μέλος και στην IASB .Η IFRIC είναι το αρμόδιο όργανο για την έκδοση διερμηνειών παρόλα αυτά όλες οι διερμηνείες που αναπτύσσονται πρέπει να εγκριθούν από την IASB .

Standard advisory council (SAC) : Το συμβούλιο έχει 30 ή περισσότερα μέλη ,σήμερα είναι περίπου 40 . Τα μέλη ορίζονται από τους Trustees για ανανεώσιμη θητεία 3 ετών και προέρχονται από διαφορετικές χώρες . Ο κύριος στόχος του είναι να παρέχει συμβουλές στο IASB αλλά και στους επιτρόπους της IASCF σχετικά με τα τρέχοντα ζητήματα καθώς και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών . Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος πραγματοποιούνται ανά έτος 3 τακτικές συνεδριάσεις με το IASB .

Κεφάλαιο 2^ο Εισαγωγή και Οικονομικές καταστάσεις

2.1. ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 προδιαγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα:

Τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Το ΔΛΠ 1 αποσκοπεί στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων:

- διασφαλίζοντας ότι οι Οικονομικές Καταστάσεις συμμορφώνονται με κάθε εφαρμοστέο πρότυπο,
- διασφαλίζοντας ότι οι παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ περιορίζονται σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις,
- παρέχοντας καθοδήγηση για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των ελάχιστων απαιτήσεων αυτών,
- καθορίζοντας πρακτικές απαιτήσεις για ζητήματα όπως η ουσιαστικότητα, η συνεχιζόμενη δραστηριότητα και η επιλογή των λογιστικών πολιτικών.

Σκοπός των Οικονομικών καταστάσεων

Στόχος των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την οικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, οι οποίες είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη Διοίκηση όσον αφορά τους πόρους που της εμπιστεύθηκαν. Οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις βοηθούν τους χρήστες τους να προβλέψουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και το πόσο βέβαιες είναι αυτές.

Βασικές έννοιες

I. Ανέφικτη (impracticable) εφαρμογή απαίτησης των ΔΠΧΑ

Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει παρότι έχει καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

II. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π. / IASB) και αποτελούνται από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τις Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α./ IFRICs), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ/ SICs).

III. Σημαντικό (material)

Σημαντικές είναι οι παραλείψεις ή και οι λανθασμένες αποτυπώσεις στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το σχετικό μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιβάλλουν. Το είδος, το μέγεθος του στοιχείου ή ο συνδυασμός και των δύο θα μπορούσε να αποτελέσει καθοριστικό παράγοντα.

Περιεχόμενο των Οικονομικών καταστάσεων

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων (complete set of financial statements) περιλαμβάνει:

(1) κατάσταση οικονομικής θέσης (statement of financial position) στο τέλος της περιόδου (δηλαδή ο πρώην ισολογισμός / balance sheet),

(2) κατάσταση συνολικού εισοδήματος (statement of comprehensive income) για την περίοδο (δηλαδή η πρώην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως / ex. profit & loss)

Η κατάσταση συνολικού εισοδήματος (statement of comprehensive income) μπορεί εναλλακτικά να παρουσιαστεί και χωρισμένη σε δύο τμήματα, ως εξής: Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (Income statement) η οποία καταλήγει στα αποτελέσματα μετά από φόρους καθώς και Κατάσταση συνολικού εισοδήματος (statement of comprehensive income) ή πρόσθετο συνολικό εισόδημα (other comprehensive income) που ξεκινάει από τα αποτελέσματα μετά από φόρους.

3) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (statement of changes in equity) για την περίοδο,

(4) κατάσταση των ταμειακών ροών (statement of cash flows),

(5) Σημειώσεις (notes) με περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις .

(6) Κατάσταση οικονομικής θέσης (statement of financial position) κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου (at the beginning of the earliest comparative period) σε περιπτώσεις που εφαρμόζεται αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνονται ή επαναταξινομούνται αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Είναι σημαντικό να σημειώσουμε ότι επιτρέπεται οι οικονομικές οντότητες να χρησιμοποιούν ονομασίες για τις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο πρότυπο. Επομένως, ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων όταν συγκρίνει οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών οικονομικών οντοτήτων θα πρέπει να είναι προετοιμασμένος να δει διαφοροποιήσεις ως προς τον τίτλο των συστατικών των οικονομικών καταστάσεων, αλλά όχι διαφορετική δομή ή περιεχόμενο .

Δομή της κατάστασης Οικονομικής θέσης (πρώην ισολογισμός)

Περιουσιακά στοιχεία – Ταξινόμηση σε κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα

Ένα στοιχείο του ενεργητικού ταξινομείται ως κυκλοφορούν όταν πληροί οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

I. Αναμένεται να ρευστοποιηθεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της οικονομικής οντότητας, π.χ. αποθέματα, εμπορικές απαιτήσεις.

II. Κατέχεται για εμπορικούς σκοπούς, π.χ. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση (ΔΛΠ 39)

III. Αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία ισολογισμού, π.χ. τρέχον μερίδιο των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

IV. Το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα, εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (όπως π.χ. δεσμευμένες καταθέσεις για διάστημα άνω των 12 μηνών). Όλα τα υπόλοιπα στοιχεία θα ταξινομούνται ως μη κυκλοφορούντα .

Υποχρεώσεις - Ταξινόμηση σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες

Μια υποχρέωση ταξινομείται ως βραχυπρόθεσμη όταν πληροί οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

- I. Αναμένει να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης, π.χ. οφειλές σε προμηθευτές, δεδουλευμένα έξοδα μισθοδοσίας .
 - II. Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς π.χ. χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση (ΔΛΠ 39) .
 - III. Αναμένεται να διακανονιστεί εντός 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, π.χ. τραπεζικές υπεραναλήψεις, πληρωτέα μερίσματα, φόροι εισοδήματος, βραχυπρόθεσμο τμήμα των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.
 - IV. Η οντότητα δεν έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις θα ταξινομούνται ως μακροπρόθεσμες .

Υποχρεώσεις ,Δάνεια Βραχυπρόθεσμα και Μακροπρόθεσμα

Τα δάνεια κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν πρέπει να διακανονιστούν εντός 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κατάταξη σε βραχυπρόθεσμα

- Αν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού η οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει την υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- Αν η συμφωνία αναχρηματοδότησης ή το νέο πρόγραμμα εξόφλησης του δανείου έχει ολοκληρωθεί μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν αυτές εγκριθούν προς δημοσίευση,
- Αν η οντότητα αθετήσει κάποιον όρο μιας σύμβασης δανεισμού (breach of covenant) πριν την ημερομηνία του ισολογισμού καθιστώντας το δάνειο άμεσα απαιτητό από την τράπεζα που το χορήγησε. Είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι το δάνειο θα πρέπει να ταξινομηθεί ως βραχυπρόθεσμο ακόμα και αν ο δανειστής συμφώνησε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων να μην ζητήσει την πρόωρη εξόφληση λόγω της αθέτησης αυτής.

Κατάταξη σε μακροπρόθεσμα

- Αν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού η οντότητα έχει τη δυνατότητα να

αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού .

- Αν η συμφωνία αναχρηματοδότησης ή ο εκ νέου προγραμματισμός εξόφλησης του δανείου έχει ολοκληρωθεί πριν την ημερομηνία του ισολογισμού .

- Αν η οντότητα αθέτησε κάποιον όρο της σύμβασης δανεισμού και ο δανειστής συμφώνησε πριν την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτησή της.

Δομή και Περιεχόμενο της κατάστασης συνολικού εισοδήματος

Πρόκειται για τη μέχρι πρόσφατα επανομαζόμενη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως η οποία έχει όμως υποστεί αλλαγές ως προς το περιεχόμενο και τη δομή της μετά την έκδοση του αναθεωρημένου ΔΛΠ 1 τον Σεπτέμβριο του 2007. Ο τίτλος επίσης άλλαξε για να ανταποκρίνεται καλύτερα στο αλλαγμένο περιεχόμενο. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 1 απαιτεί μια οικονομική οντότητα να παρουσιάζει πλέον στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων μόνον τις συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες (μετόχους) της οικονομικής οντότητας (π.χ. αυξήσεις & μειώσεις κεφαλαίου, αγορά ιδίων μετοχών, μερίσματα, κλπ), ενώ όλες οι άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση, που προηγουμένως παρουσιάζονταν εκεί, πλέον να παρουσιάζονται είτε:

(α) στα πλαίσια μιας, ενιαίας κατάστασης συνολικού εισοδήματος (statement of comprehensive income), είτε

(β) στο δεύτερο από δύο τμήματα στα οποία η κατάσταση συνολικού εισοδήματος αναλύεται πλέον και τα οποία παρουσιάζονται διαδοχικά το ένα κάτω από το άλλο ως εξής:

Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (income statement) και στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος (statement of comprehensive income) ή πρόσθετο συνολικό εισόδημα (other comprehensive income).

Τα στοιχεία της κατάστασης συνολικού εισοδήματος ή πρόσθετο συνολικό εισόδημα δεν επιτρέπεται πλέον να παρουσιάζονται απευθείας στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Όσον αφορά στις ονομασίες των επιμέρους στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων επιτρέπεται οι οικονομικές οντότητες να χρησιμοποιούν ονομασίες διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο Πρότυπο .

Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Η Κατάσταση συνολικού εισοδήματος, στην παρουσίαση της ως μια ενιαία κατάσταση, περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα εξής κονδύλια, εφόσον υπάρχουν:

(α) έσοδα, (β) χρηματοοικονομικά κόστη ,(γ) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης , (δ) έξοδο φόρου ,(ε) ένα μοναδικό ποσό που περιλαμβάνει το σύνολο: I. του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας των διακοπτουσών δραστηριοτήτων και II. του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων μιας ομάδας (των ομάδων) διάθεσης που συνιστούν τη διακοπείσα δραστηριότητα ή την επιμέτρησή τους σε εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησής τους ,(στ) το κέρδος ή τη ζημία ,(ζ) κάθε στοιχείο του πρόσθετου συνολικού εισοδήματος καταταγμένο κατ' είδος (εκτός των ποσών του) .

(η) το μερίδιο του λοιπού συνολικού εισοδήματος από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ,(ι) το συγκεντρωτικό συνολικό εισόδημα. Επίσης, θα πρέπει να ακολουθεί ανάλυση του συγκεντρωτικού συνολικού εισοδήματος της παραγράφου (ι) σε:

- (i) δικαιώματα μειοψηφίας και
- (ii) ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.

Στο δεύτερο τμήμα, την κατάσταση συνολικού εισοδήματος (statement of comprehensive income) ή πρόσθετο συνολικό εισόδημα (other comprehensive income) τα κονδύλια των παραγράφων (ζ) έως (ι).

Επίσης, το συγκεντρωτικό συνολικό εισόδημα που η οικονομική οντότητα θα εμφανίσει στο τέλος της κατάστασης συνολικού εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο (ι) παραπάνω, θα πρέπει να τα αναλύσει σε συνολικό εισόδημα της περιόδου που αναλογούν σε:

- (i) μη ελέγχουσες συμμετοχές και
- (ii) ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.

Επισημάνσεις για τα έσοδα και τα έξοδα

Όλα τα έσοδα και τα έξοδα που αναγνωρίζονται σε μια περίοδο θα περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός αν απαιτείται από κάποιο Πρότυπο ή διερμηνεία όπως π.χ.:

- Πλεονάσματα αναπροσαρμογής (ΔΛΠ 16)
- Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής θυγατρικής (ΔΛΠ 21)

- Κέρδη και ζημίες από την εκ νέου επιμέτρηση διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ 39)

Η οντότητα ΔΕΝ θα παρουσιάζει στοιχεία των εσόδων και των εξόδων ως έκτακτα κονδύλια είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις, καθώς δεν αναγνωρίζονται πλέον έκτακτες δαπάνες ή έσοδα (extraordinary) στα ΔΠΧΑ.

Όταν τα ακόλουθα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είναι σημαντικά, θα γνωστοποιούνται σε ξεχωριστή γραμμή της κατάστασης συνολικού εισοδήματος ή στις σημειώσεις:

- η μείωση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων παγίων στο ανακτήσιμο ποσό όπως επίσης και οι αναστροφές τέτοιων μειώσεων της λογιστικής αξίας
- οι προβλέψεις αναδιάρθρωσης των δραστηριοτήτων
- διαθέσιμα στοιχεία των ενσώματων παγίων επενδύσεων
- διακοπείσες δραστηριότητες
- νομικοί διακανονισμοί (π.χ. σε δικαστική υπόθεση)
- αναστροφές (π.χ. αντιλογισμός) προβλέψεων

Δομή και Περιεχόμενο της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων καθώς και στις σημειώσεις τα εξής:

- τα συνολικό εισόδημα της περιόδου, με ξεχωριστή παρουσίαση των συνολικών ποσών που αναλογούν σε ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές .
- για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 .
- τα ποσά των συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητα τους αυτή, με ξεχωριστή παρουσίαση των εισφορών τους ή των διανομών προς αυτούς
- για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή. Επίσης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή που προτείνεται ως διανομή σε ιδιοκτήτες για την περίοδο και δεν έχει εγκριθεί από τη Γενική συνέλευση.

Δομή και περιεχόμενο της κατάστασης των ταμειακών ροών

Οι πληροφορίες περί ταμειακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα καθώς και το πώς χρειάζεται να χρησιμοποιήσει αυτές τις ταμειακές ροές η οικονομική οντότητα. Για το περιεχόμενο της κατάστασης ταμειακών ροών και την παρουσίαση των σχετικών γνωστοποιήσεων αναφερθείτε στην ενότητα σχετικά με το ΔΛΠ 7 Καταστάσεις ταμειακών ροών.

Δομή και Περιεχόμενο των σημειώσεων

Οι σημειώσεις:

(α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν
(β) γνωστοποιούν πληροφορίες που απαιτούνται από τα Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες δεν παρουσιάζονται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων και
(γ) παρέχουν πληροφόρηση που δεν παρουσιάζεται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι σημαντική για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ' αυτών. Ποιο συγκεκριμένα, περιλαμβάνουν:

(α) δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ

(β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί και συγκεκριμένα παραθέτει αναφορά:

Στη βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και στις λοιπές λογιστικές πολιτικές, που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

(γ) επεξηγηματικές πληροφορίες για κάθε στοιχείο των καταστάσεων οικονομικής θέσης και συνολικού εισοδήματος

(δ) άλλες γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνουν:

- ενδεχόμενες υποχρεώσεις, μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις και μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση κινδύνου.

Βασικές Πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στις σημειώσεις πληροφορίες για τις παραδοχές που έχουν γίνει για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που παρουσιάζουν αυξημένο κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές

προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους, π.χ. εκτιμήσεις μέτρησης:

- Του ανακτήσιμου ποσού των περιουσιακών στοιχείων .
- Της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων βάσει του ποσού αναπροσαρμογής .
- Της απαξίωσης μετοχών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων .
- Των υποχρεώσεων από δικαστικές υποθέσεις .
- Των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων συνταξιοδότησης υπαλλήλων .
- Της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία.

Διαχείριση Κεφαλαίου

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της να αξιολογήσουν τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου .

Άλλες Γνωστοποιήσεις

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις σημειώσεις:

(α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή
(β) τα ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών που δεν έχουν αναγνωρισθεί. Επίσης, αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, παραθέτει τις εξής πληροφορίες:

- την έδρα και τη νομική μορφή της οικονομικής οντότητας, τη χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας)
- μια περιγραφή του είδους των εργασιών της οικονομικής οντότητας και των κυριότερων δραστηριοτήτων της
- την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου.

Τέλος, αν οι παρακάτω πληροφορίες σχετικά με το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά δεν αναφέρονται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να γνωστοποιηθούν:

I. για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:

- ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών, ο αριθμός των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν ολοσχερώς εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί,
- η αξία στο άρτιο ανά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν αξία στο άρτιο,
- συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος της περιόδου,
- τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν σε εκείνη την κατηγορία μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στη διανομή των μερισμάτων και την αποπληρωμή του κεφαλαίου,
- μετοχές της οικονομικής οντότητας, που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς και
- μετοχές που διατηρούνται προς έκδοση, σύμφωνα με δικαιώματα προαίρεσης και συμβάσεις για την πώληση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών όρων και των ποσών και περιγραφή του είδους και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.

2.2 ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές , μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Σκοπός του ΔΛΠ 8

Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και να επιτύχει συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων της ίδιας οικονομικής οντότητας μεταξύ διαφορετικών περιόδων , καθώς και με οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων της ίδιας περιόδου.

Βασικές Έννοιες

1) Μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής

Πρόκειται για την περίπτωση αλλαγής από μία αποδεκτή λογιστική αρχή (ΔΠΧΑ) σε μία άλλη αποδεκτή λογιστική αρχή, βάση, παραδοχή, κανόνα και πρακτική που εφαρμόζεται από μια οικονομική οντότητα κατά τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Επιτρέπεται στις οικονομικές οντότητες να προβαίνουν σε τέτοιες αλλαγές εάν:

I. Αυτό απαιτείται από κάποιο πρότυπο ή διερμηνεία ή

II. Αυτό κάνει τις οικονομικές καταστάσεις πιο αξιόπιστες και παρέχει πληροφόρηση πιο σχετική με τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων όσον αφορά

στις επιδράσεις των συναλλαγών, των γεγονότων και των περιστάσεων της περιόδου σε αυτές.

2) Μεταβολή μιας λογιστικής εκτίμησης

Πρόκειται για την περίπτωση προσαρμογών στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης ή μιας σχετικής δαπάνης, η οποία προκύπτει από την επανεκτίμηση των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων που σχετίζονται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Οι μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις οι οποίες δεν ήταν διαθέσιμες όταν έγιναν οι αρχικές εκτιμήσεις και, κατά συνέπεια, δεν αποτελούν αναδρομικές διορθώσεις όπως τα λάθη.

3) Λάθη προγενέστερων περιόδων

Πρόκειται για παραλείψεις ή ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας σε μια ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους, οι οποίες προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν εγκριθεί προς έκδοση ή θα μπορούσαν εύλογα να είχαν ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων. Τέτοια λάθη μπορεί να προκύπτουν από:

Αριθμητικά σφάλματα

Λανθασμένη εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών,

Παράλειψη ή λανθασμένη ερμηνεία γεγονότων ή πληροφοριών,

Απάτη.

Οι παραλείψεις ή οι ανακρίβειες θεωρούνται σημαντικές αν θα μπορούσαν ενδεχομένως, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Ανέφικτη εφαρμογή ή διόρθωση

Πρόκειται για απαιτήσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εφαρμόσει παρότι έχει ήδη καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

Ανέφικτη θεωρείται η αναδρομική εφαρμογή μιας μεταβολής σε λογιστική πολιτική ή η αναδρομική διόρθωση λάθους, εάν:

- Οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής στις προηγούμενες περιόδους δεν είναι προσδιορίσιμες

- Απαιτούνται παραδοχές σχετικά με το ποια ενδεχομένως ήταν η πρόθεση της διοίκησης κατά τις προηγούμενες περιόδους
- Για σημαντικά ποσά, απαιτούνται εκτιμήσεις σχετικά με το τι ίσχυε στην εκάστοτε περίοδο και παράλληλα δεν είναι δυνατόν να εντοπιστεί ποιες από τις πληροφορίες αυτές που αφορούσαν στις συνθήκες μιας προηγούμενης περιόδου ήταν διαθέσιμες κατά την εν λόγω περίοδο, και να τις διακρίνουμε από άλλες μεταγενέστερες πληροφορίες.

Μελλοντική Εφαρμογή

Προκειμένου να εφαρμοστεί η μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής μελλοντικά ή να αναγνωριστεί μια μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση μελλοντικά, θα πρέπει:

I. Όσον αφορά τη νέα λογιστική πολιτική, να εφαρμοστεί επί των σχετικών συναλλαγών, γεγονότων κλπ. από την ημερομηνία της υιοθέτησης της νέας πολιτικής και μετά .

II. Όσον αφορά τη μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση, η αναγνώριση της επίδρασης της θα πρέπει να γίνει στην τρέχουσα περίοδο (και προφανώς και στις μελλοντικές) που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

Αναδρομική Εφαρμογή

Προκειμένου να εφαρμοστεί η μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής αναδρομικά ή να διορθωθεί ένα λάθος αναδρομικά, θα πρέπει:

Όσον αφορά τη νέα λογιστική πολιτική αυτή να εφαρμοστεί επί των σχετικών συναλλαγών, γεγονότων κλπ. ως η νέα λογιστική πολιτική να εφαρμοζόταν ανέκαθεν,

II. Όσον αφορά τη διόρθωση λαθών η αναγνώριση και γνωστοποίηση των διορθωμένων ποσών θα πρέπει να γίνεται ως το λάθος να μην είχε γίνει ποτέ.

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

Προκειμένου η διοίκηση να επιλέξει λογιστικές πολιτικές για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων θα πρέπει να λάβει υπ' όψιν της τα εξής:

- Όταν υπάρχει σχετικό ΔΠΧΑ που εφαρμόζεται ειδικά στη συναλλαγή που η διοίκηση θέλει να απεικονίσει στις οικονομικές καταστάσεις, τότε η εφαρμογή του συγκεκριμένου ΔΠΧΑ είναι υποχρεωτική
- Αν δεν υπάρχει κατάλληλο ΔΠΧΑ που εφαρμόζεται ειδικά στη συναλλαγή που η διοίκηση θέλει να απεικονίσει στις οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση πρέπει να αναπτύξει τη δική της λογιστική πολιτική η οποία πρέπει να είναι:

- Σχετική
- Αξιόπιστη
- Να παρουσιάζει πιστά τα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας
- Να αντανακλά την οικονομική ουσία των συναλλαγών
- Ουδέτερη
- Συντηρητική
- Πλήρης
- Κατά την ανάπτυξη μιας κατάλληλης πολιτικής για το είδος της συναλλαγής που η διοίκηση θέλει να απεικονίσει στις οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα πρέπει να αναφερθεί, με σειρά προτεραιότητας, στις εξής πηγές:
 - Στα σχετικά ΔΠΧΑ που εφαρμόζονται σε παρόμοιες συναλλαγές
 - Στις γενικότερες αρχές που παρατίθενται στο Πλαίσιο (Framework) των ΔΠΧΑ και
 - Σε πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων (π.χ. Γενικός Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές των Η.Π.Α. – US GAAP) .

Συνέπεια των λογιστικών Πολιτικών

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιλέξει λογιστικές πολιτικές και να τις εφαρμόζει με συνέπεια όσον αφορά σε παρόμοιες συναλλαγές, γεγονότα και περιστάσεις.

Μεταβολές των λογιστικών Πολιτικών

Η οικονομική οντότητα απαιτείται ή επιτρέπεται αντίστοιχα να αλλάξει μία λογιστική πολιτική, εφόσον αυτή η μεταβολή:

- 1) Απαιτείται από κάποιο ΔΠΧΑ ή Διερμηνεία και άρα υποχρεούται να κάνει τη σχετική αλλαγή.
- 2) Επιτρέπεται, εφόσον έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν πιο αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση στους χρήστες τους. Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν μεταβολές των λογιστικών πολιτικών:
 - Η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για γεγονότα ή συναλλαγές που διαφέρουν στην ουσία τους από γεγονότα του παρελθόντος,
 - Η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για γεγονότα ή συναλλαγές που δε συνέβαιναν προηγουμένως ή που συνέβαιναν αλλά ήταν επουσιώδους αξίας.

Μεταβολή της λογιστικής Πολιτικής στα περιουσιακά στοιχεία

Οι διατάξεις του ΔΛΠ 8 δεν εφαρμόζονται στην αρχική υιοθέτηση, ως λογιστικής πολιτικής, της τήρησης των περιουσιακών στοιχείων σε αναπροσαρμοσμένα ποσά

(εύλογες αξίες), παρόλο που η υιοθέτηση της επιμέτρησης σε εύλογες αξίες (αντί της επιμέτρησης στο κόστος) αποτελεί μεταβολή της λογιστικής πολιτικής της οικονομικής οντότητας. Η σχετική μεταβολή, κατ' εξαίρεση, δεν έχει αναδρομική εφαρμογή, καθώς η αναπροσαρμογή αντιμετωπίζεται βάσει των αρχών του ΔΛΠ 16 ή του ΔΛΠ 38 και όχι του ΔΛΠ 8.

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

Εκτός και αν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή, η μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά όταν προκύπτει:

- Από την αρχική εφαρμογή ενός ΔΠΧΑ σύμφωνα με τις προβλεπόμενες μεταβατικές διατάξεις του, αν τέτοιες υπάρχουν,
- Κατ' επιταγή της αρχικής εφαρμογής ενός νέου ΔΠΧΑ το οποίο δεν περιλαμβάνει ειδικές μεταβατικές διατάξεις, και εξαιτίας εκούσιας αλλαγής πολιτικής που το πρότυπο επιτρέπει (π.χ. αλλαγή στη βάση επιμέτρησης λογαριασμού).

Όταν μια μεταβολή λογιστικής πολιτικής εφαρμόζεται αναδρομικά, η οικονομική οντότητα:

- Προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου κονδυλίου των ιδίων κεφαλαίων (συνήθως τα κέρδη εις νέον) για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους
- Προσαρμόζει τα λοιπά συγκριτικά ποσά για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως η νέα λογιστική πολιτική να ήταν ανέκαθεν σε εφαρμογή .

Ανέφικτη αναδρομική εφαρμογή

Εάν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι επιδράσεις της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής σε μία ή περισσότερες από τις προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει μεν τη μεταβολή μελλοντικά, αλλά θα ξεκινήσει την εφαρμογή της από το παρελθόν και συγκεκριμένα από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

Περιπτώσεις:

- I. Όταν οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής δεν μπορούν να προσδιοριστούν (π.χ. όταν οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες επειδή δεν είχαν συλλεχθεί τη δεδομένη χρονική στιγμή στο παρελθόν)
- II. Εάν η αναδιατύπωση απαιτεί εκ των υστέρων εκτιμήσεις όσον αφορά το ποιες μπορεί να ήταν οι προθέσεις της διοίκησης τη δεδομένη χρονική στιγμή στο παρελθόν .

III. Όταν η αναδιατύπωση απαιτεί τη χρήση εκτιμήσεων και είναι αδύνατον να προσδιοριστούν οι συνθήκες κατά τη δεδομένη χρονική στιγμή της συναλλαγής που βρίσκεται υπό αναθεώρηση ή το εάν ήταν διαθέσιμες τη δεδομένη χρονική στιγμή.

Γνωστοποίηση μεταβολών σε λογιστική πολιτική

Όταν υπάρχει μεταβολή λογιστικής πολιτικής κατά την πρώτη εφαρμογή ενός ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- Το ΔΠΧΑ, το είδος της μεταβολής στη λογιστική πολιτική και, όταν απαιτείται, το γεγονός ότι η μεταβολή γίνεται βάσει των μεταβατικών διατάξεων καθώς και το ποιες είναι οι μεταβατικές διατάξεις αυτές .
- Τις προσαρμογές που έγιναν στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους
- Προσαρμογές που έγιναν στον δείκτη των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή .

Όταν υπάρχει εκούσια μεταβολή λογιστικής πολιτικής, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- Το είδος της μεταβολής και τους λόγους για τους οποίους η διοίκηση της οικονομικής οντότητας πιστεύει ότι η μεταβολή παρέχει περισσότερο αξιόπιστη και σχετική πληροφόρηση στους χρήστες .
- Τις προσαρμογές που έγιναν στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους
- Προσαρμογές που έγιναν στον δείκτη των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Εάν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- Τους λόγους για τους οποίους αυτή δεν είναι εφικτή
- Το πώς και από πότε εφαρμόστηκε η μεταβολή αυτή στη λογιστική πολιτική

Όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει εφαρμόσει ένα νέο ΔΠΧΑ το οποίο έχει εκδοθεί αλλά δεν έχει τεθεί ακόμα σε ισχύ (γιατί αν είχε τεθεί σε ισχύ θα επρόκειτο για απόκλιση από τις επιταγές των ΔΠΧΑ και άρα για λάθος), η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- Το γεγονός αυτό
- Γνωστές ή ευλόγως εκτιμώμενες πληροφορίες σχετικά με την πιθανή επίδραση της εφαρμογής του νέου ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις κατά την περίοδο της αρχικής εφαρμογής .

Λογιστικές εκτιμήσεις

Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να επιμετρηθούν με ακρίβεια παρά μόνο βάσει εκτιμήσεων. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των πιο πρόσφατων, διαθέσιμων και το δυνατόν αξιόπιστων πληροφοριών.

Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις

Η επίδραση μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση αναγνωρίζεται μελλοντικά στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος της περιόδου της μεταβολής ή και σε μελλοντικές περιόδους, ανάλογα με την επίδραση της μεταβολής.

Στην έκταση που μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή του στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.

Γνωστοποίηση μεταβολών σε λογιστικές εκτιμήσεις

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση και την αξία μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους. Αν το ποσό της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους δεν γνωστοποιείται επειδή η εκτίμησή του είναι ανέφικτη, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Λάθη προγενέστερων περιόδων

Ενδέχεται να προκύψουν λάθη κατά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, τη παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση κονδυλίων. Οι οικονομικές καταστάσεις θεωρείται ότι δεν συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ αν περιέχουν λάθη τα οποία είναι σημαντικής αξίας είτε αν περιέχουν λάθη που είναι μεν επουσιώδη ως αξία αλλά έγιναν εσκεμμένα προκειμένου να επιτευχθεί μια συγκεκριμένη παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις. Μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δεν αποτελεί διόρθωση λάθους, π.χ. ένα κέρδος ή μία ζημία που αναγνωρίζεται κατά την έκβαση μιας δικαστικής υποθέσεως δεν αποτελεί διόρθωση λάθους. Η οικονομική οντότητα πρέπει να διορθώνει τα σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους, αναδιατυπώνοντας τα συγκριτικά ποσά των προγενέστερων περιόδων. Όταν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν οι επιδράσεις ενός λάθους σε

μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα θα επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες προκειμένου να διορθώσει το λάθος από τη συντομότερη δυνατή ημερομηνία.

Γνωστοποίηση Λαθών προγενέστερων περιόδων

Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί:

- Τη φύση του λάθους της προγενέστερης περιόδου
- Το ποσό της διόρθωσης για κάθε προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο και για κάθε επηρεαζόμενο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων
- Την επίδραση της διόρθωσης στο δείκτη των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Εάν η αναδρομική αναδιατύπωση δεν είναι εφικτή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- Τους λόγους για τους οποίους αυτή δεν είναι εφικτή
- Με ποιο τρόπο και από ποια ημερομηνία έχει διορθωθεί το λάθος

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι διορθώσεις των λαθών θα πρέπει να διαχωρίζονται από τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών.

2.3. ΔΛΠ 18 Έσοδα (Από την 1/1/17 αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΑ 15)

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασική αρχή είναι ότι τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανό, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Αυτό το Πρότυπο προσδιορίζει το χρόνο αναγνώρισης του εσόδου, ενώ καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του εσόδου. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Πεδίο εφαρμογής

I. Το ΔΛΠ 18 εφαρμόζεται στη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:

- Την πώληση αγαθών
- Την παροχή υπηρεσιών
- Τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας από τρίτους τα οποία αποφέρουν (για την οικονομική οντότητα):
- Τόκους: Είναι επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην οικονομική οντότητα

- Μερίσματα: Είναι διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων στο μετοχικό κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων

- Δικαιώματα: Είναι επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, όπως διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας ή εμπορικών σημάτων που ανήκουν στην οικονομική οντότητα.

Στην πώληση αγαθών περιλαμβάνονται τόσο τα αγαθά που παράγει η οικονομική οντότητα με σκοπό την πώλησή τους σε άλλους όσο και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση από την οικονομική οντότητα.

II. Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε έσοδα που προκύπτουν από:

- Κατασκευαστικά συμβόλαια καθώς αυτά υπόκεινται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»
- Συμφωνίες μίσθωσης που υπόκεινται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»
- Μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και αναφέρονται στο ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις» .
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 «Ασφαλιστήρια συμβόλαια».
- Μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων ή από τη διάθεσή τους, οι οποίες προβλέπονται στο ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα»
- Αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. αγροτικών και δασικών προϊόντων - ΔΛΠ 41 «Γεωργία»).
- Εξόρυξη μεταλλευμάτων καθώς αυτά υπόκεινται στις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων»
- Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.

Βασικές Έννοιες

Έσοδο

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελειών (μετρητά, απαιτήσεις, λοιπά περιουσιακά στοιχεία) που αφορούν στην περίοδο και που προκύπτει από τις συνήθεις λειτουργικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης (πώληση αγαθών, πώληση υπηρεσιών, τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα), όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους.

Εύλογη αξία

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Πραγματική απόδοση επί περιουσιακού στοιχείου

Είναι το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών εισροών που αναμένονται κατά τη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου έτσι ώστε το σύνολο τους να ισούται με το αρχικό λογιστικό ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Επιμέτρηση εσόδου

Το έσοδο θα επιμετρείται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος αφού έχουν αφαιρεθεί οι εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις τιμών.

Η εύλογη αξία εσόδου που είναι εισπρακτέο από μια πώληση με σημαντική περίοδο πίστωσης είναι η παρούσα αξία του εισπρακτέου ποσού. Η διαφορά μεταξύ προεξοφλημένου και μη προεξοφλημένου εσόδου συνήθως θεωρείται επουσιώδης όταν αφορά σε μικρή περίοδο πίστωσης και μπορεί να αγνοηθεί. Ωστόσο, όταν η εισροή μετρητών αναβάλλεται, ως έσοδο αναγνωρίζεται η παρούσα αξία του τιμήματος και αναγνωρίζεται ξεχωριστά το χρηματοδοτικό μέρος της συναλλαγής (παρέχεται άτοκη περίοδος πίστωσης). Για αυτό το σκοπό θα πρέπει να προσδιοριστεί το τεκμαρτό επιτόκιο (το ισχύον επιτόκιο στην αγορά για παροχή παρόμοιας πίστωσης) και να υπολογιστεί η παρούσα αξία των εισροών. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του αντιτίμου θα πρέπει να μεταφερθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως αναβαλλόμενο έσοδο (υποχρέωση) και να αναγνωριστεί σταδιακά κατά την περίοδο της πίστωσης ως έσοδο τόκων σε γραμμή άλλη από τα έσοδα των πωλήσεων.

Αναγνώριση Εσόδων

Σύμφωνα με το Πλαίσιο του ΔΛΠ, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν:

- I. Είναι πιθανό (probable) ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα προκύψουν για την οικονομική οντότητα, και
- II. Όταν αυτά μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Το πρωταρχικό ζήτημα στη λογιστική των εσόδων είναι η χρονική στιγμή κατά την οποία θα πρέπει να αναγνωριστούν τα έσοδα .

Αναγνώριση Εσόδων από την πώληση αγαθών

Τα έσοδα που προκύπτουν από την πώληση αγαθών θα πρέπει να αναγνωρίζονται όταν πληρούνται σωρευτικά όλα τα ακόλουθα κριτήρια (διαδικασία πραγματοποίησης κερδών):

- I. Ο πωλητής έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών
- II. Ο πωλητής δεν συνεχίζει να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων αγαθών ούτε διατηρεί πραγματικό έλεγχο επί των πωληθέντων αγαθών
- III. Το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία
- IV. Είναι πιθανό (probable), ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στον πωλητή και
- V. Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Ο καθορισμός της χρονικής στιγμής κατά την οποία ο πωλητής θεωρείται ότι έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας αγαθών στον αγοραστή είναι ουσιώδης για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών.

Όταν ο πωλητής θεωρείται ότι έχει διατηρήσει ουσιαστικούς κινδύνους και οφέλη από την κυριότητα αγαθών, το έσοδο δεν αναγνωρίζεται.

Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα

Για τόκους, δικαιώματα και μερίσματα, εφόσον πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το έσοδο θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως εξής:

- I. Τόκοι: αναγνωρίζονται αναλογικά βάσει του χρόνου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου .
- II. Δικαιώματα: σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με την ουσία της σχετικής σύμβασης .
- III. Μερίσματα: όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξης τους από τους μετόχους.

Άλλες σύνθετες συναλλαγές πώλησης

Εγγυήσεις

Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρίζονται συγχρόνως. Αυτή η διαδικασία αναφέρεται κοινώς ως συσχετισμός (matching) εσόδων και εξόδων. Τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων και των εγγυήσεων (warranties) και άλλων δαπανών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν μετά την

αποστολή των αγαθών, μπορούν κανονικά να επιμετρηθούν αξιόπιστα εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί.

Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν έσοδα όταν τα αντίστοιχα έξοδα δεν μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (έσοδα επομένων χρήσεων). Ειδικότερα, ως εγγύηση θεωρούνται οι δεσμεύσεις που ο πωλητής αναλαμβάνει ως προς το ότι το παραδοτέο αγαθό θα τηρεί τις προδιαγραφές βάσει των οποίων πωλήθηκε για συγκεκριμένο, συνήθως, χρονικό διάστημα. Δεν αναφερόμαστε σε άλλα δικαιώματα επιστροφής του παραδοτέου (π.χ. πολιτική επιστροφής εντός 15 ημερών ανεξαρτήτως προϋποθέσεων) παρά μόνον αν το παραδοτέο δεν πληροί τις προδιαγραφές βάσει των οποίων πωλήθηκε.

Μη διακριτές εγγυήσεις- κόστος πωληθέντων

Όταν η εγγύηση δεν πωλείται ξεχωριστά και αποτελεί ένα μικρό μέρος της αξίας της πώλησης, ο πωλητής έχει επιτύχει τα κριτήρια αναγνώρισης της πώλησης και μπορεί να αναγνωρίσει την πώληση στο πλήρες τίμημά της. Τα αναμενόμενα μελλοντικά κόστη εξυπηρέτησης των εγγυήσεων που έχει δώσει δεν θα πρέπει να εμφανιστούν μειωτικά στο έσοδο αλλά ως μέρος του κόστους πωληθέντων, καθώς η εγγύηση δεν συνεπάγεται την επιστροφή μέρους του τιμήματος. Τα κόστη που συνδέονται με τις εγγυήσεις θα πρέπει να προσδιοριστούν κατά τη στιγμή της πώλησης και να γίνει μια αντίστοιχη πρόβλεψη (υποχρέωση) για τα κόστη αυτά. Τέτοιου είδους κόστη μπορούν να εκτιμηθούν σχετικά αξιόπιστα κυρίως με βάση την παρελθούσα εμπειρία και με τη χρήση στατιστικών μεθόδων. Αν όμως τα κόστη δεν μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα, τότε το έσοδο ΔΕΝ θα πρέπει να αναγνωριστεί μέχρι η περίοδος της εγγύησης να λήξει και τα κόστη των εγγυήσεων να καταστούν οριστικά και γνωστά (ΔΛΠ 18.19).

Διακριτές εγγυήσεις –Αναβαλλόμενο έσοδο

Μια διακριτή εγγύηση (π.χ. εγγύηση για επιπλέον χρόνο από ότι συνήθως προσφέρεται, κατόπιν αιτήματος του πελάτη) αφορά σε προστασία του καταναλωτή επιπλέον της αρχικά χορηγούμενης εγγύησης από τον κατασκευαστή, συνήθως για μεγαλύτερη χρονική διάρκεια. Συχνά, οι επιπρόσθετες αυτές εγγυήσεις τιμολογούνται ξεχωριστά, ενώ άλλες φορές μαζί με το προϊόν το οποίο αφορούν, ωστόσο και στη δεύτερη περίπτωση η ουσία της συναλλαγής είναι ότι η πώληση έχει δύο σκέλη.

Αν η εταιρεία πωλεί επιπρόσθετη εγγύηση, το έσοδο από την πώληση αυτή θα πρέπει να εμφανιστεί ως έσοδο επομένων χρήσεων και να αναγνωριστεί στη χρονική

περίοδο που αφορά. Δεν πρέπει να αναγνωριστούν κόστη κατά την ημερομηνία πώλησης της εγγύησης.

Πώληση αναλυόμενη στα κατ' είδος αναγνωρίσιμα συνθετικά της στοιχεία

Είναι βασική αρχή στην αναγνώριση του εσόδου ότι αυτό θα πρέπει να αναγνωρίζεται στη βάση της ουσίας της συναλλαγής και όχι βάσει του τύπου της. Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται τα κριτήρια αναγνώρισης ξεχωριστά στα κατ' είδος αναγνωρίσιμα συνθετικά στοιχεία (component elements) μιας ενιαίας συναλλαγής, ούτως ώστε να απεικονίζεται η ουσία της, η οποία συνίσταται στο τί ο αγοραστής πιστεύει ότι αγοράζει και όχι στο τι ο πωλητής πιστεύει ότι πουλάει. Όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μεταγενέστερα, το έσοδο που αφορά στο δεύτερο συνθετικό στοιχείο αναγνωρίζεται στις υποχρεώσεις ως έσοδο επομένων χρήσεων και αναγνωρίζεται στα έσοδα στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

Πρακτόρευση

Το έσοδο περιλαμβάνει μόνον τις μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την οικονομική οντότητα για δικό της λογαριασμό και όχι ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων. Σε μία πρακτόρευση (agency agreement) οι μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευομένου (principal) και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευομένου δεν αποτελούν έσοδο. Έσοδο αποτελεί μόνον το ποσό της προμήθειας. Το ΔΛΠ 18 «Έσοδα» δεν παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τα κριτήρια αναγνώρισης μιας συμφωνίας ως συμφωνία πρακτόρευσης. Ωστόσο, στα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ (US GAAP - EITF 99-19) και στα Βρετανικά λογιστικά πρότυπα (UK GAAP FRS 5, “Reporting the substance of transactions”) δίνεται καθοδήγηση η οποία είναι συνεπής με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 18 «Έσοδα» και περιληπτικά παρατίθενται παρακάτω:

Ενδείξεις ότι μια εμπορική σχέση ΔΕΝ είναι σχέση πρακτόρευσης:

- Υπάρχει η προσδοκία από τον πελάτη ότι ο αντισυμβαλλόμενος ενεργεί ως ο βασικός υπόχρεος της ολοκλήρωσης της πώλησης
- Ο πωλητής έχει την εξουσιοδότηση (προφανώς εντός ορίων) να διαμορφώσει την τιμή πώλησης. Αντίθετα, αν το ποσό που ο πωλητής θα κερδίσει από τη συναλλαγή

είναι σταθερό (fixed) και γνωστό εκ των προτέρων (είτε σε απόλυτα νούμερα είτε ως ποσοστό) αυτό αποτελεί ένδειξη ότι ο πωλητής κατ' ουσία εργάζεται ως πράκτορας

- Ο πωλητής έχει τα ρίσκα σχετικά με το απόθεμα (π.χ. θα επιβαρυνθεί με τυχόν ζημίες από καταστροφές, απαξίωση, μη κινούμενο απόθεμα, αυξήσεις τιμών αγοράς κλπ)
- Ο πωλητής παρέχει μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών ο ίδιος ή επεξεργάζεται τα είδη που πουλά
- Ο πωλητής αναλαμβάνει τον πιστωτικό κίνδυνο σε σχέση με τυχόν επισφάλειες πελατών από τις συναλλαγές αυτές ή
- Ο πωλητής έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέγει προμηθευτή.

Δικαιώματα εγγραφής, εισόδου και συνδρομές

Η αναγνώριση των εσόδων αυτών εξαρτάται από τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αν τα δικαιώματα ή οι συνδρομές επιτρέπουν μόνο τη συμμετοχή ως μέλος και όλες οι άλλες υπηρεσίες ή προϊόντα πληρώνονται ξεχωριστά ή αν υπάρχει μια ξεχωριστή ετήσια συνδρομή, τα έσοδα αυτά αναγνωρίζονται με την είσπραξή τους. Αν, όμως, τα δικαιώματα ή οι συνδρομές δίνουν το δικαίωμα στα μέλη να αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες σε τιμές χαμηλότερες (από τα μη μέλη) ή να λαμβάνουν πρόσθετες υπηρεσίες ή δημοσιεύσεις για όσο διάστημα είναι μέλη, η αναγνώριση των εσόδων αυτών γίνεται με τρόπο που αντιστοιχεί στο χρόνο, το είδος και την αξία των παρεχόμενων ωφελειών. Όταν, λοιπόν οι υπηρεσίες ή εκδόσεις είναι όμοιας αξίας σε κάθε χρονική περίοδο, το έσοδο επιμερίζεται ισόποσα κατά τη διάρκεια της περιόδου. Αν όμως οι υπηρεσίες ή εκδόσεις ποικίλουν σε αξία από περίοδο σε περίοδο, το έσοδο αναγνωρίζεται με βάση την αξία πώλησης των πρόσθετων υπηρεσιών/εκδόσεων.

Συναλλαγές ανταλλαγής

Οι οικονομικές οντότητες συνήθως συναλλάσσονται καταβάλλοντας ως αντίτιμο μετρητά ή το δικαίωμα να λάβουν μετρητά. Ωστόσο, ορισμένες φορές προχωρούν σε συναλλαγές που αφορούν σε ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών. Το ΔΛΠ 18 δεν επιτρέπει την αναγνώριση εσόδου σε ανταλλαγές παρόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών. Επομένως, έσοδο από τέτοιου είδους συναλλαγές αναγνωρίζεται μόνον όσον αφορά σε ανταλλαγές διαφορετικών ως προς τη φύση τους αγαθών και υπηρεσιών.

Όσον αφορά στο χρόνο της αναγνώρισης του εσόδου δεν υπάρχει κάποια διαφορά για αυτού του είδους τις συναλλαγές σε σχέση με εκείνες που γίνονται με αντάλλαγμα μετρητά. Ωστόσο, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του εσόδου παρουσιάζει

ιδιαιτερότητες στις συναλλαγές ανταλλαγής. Συγκεκριμένα, όταν αγαθά και υπηρεσίες διαφορετικές ως προς τη φύση τους ανταλλάσσονται, το έσοδο επιμετρείται στην εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λαμβάνονται από την οικονομική οντότητα αφαιρουμένων τυχόν μετρητών που ήταν μέρος του ανταλλάγματος. Αν η εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λαμβάνονται δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, τότε η επιμέτρηση γίνεται στην εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που παραδίδονται αφαιρουμένων τυχόν μετρητών που ήταν μέρος του ανταλλάγματος.

Συναλλαγές ανταλλαγής που αφορούν διαφήμιση

Ειδικά όσον αφορά ανταλλαγή υπηρεσιών διαφήμισης, το ΔΛΠ 18 συμπληρώνεται από τη Διερμηνεία 31 (SIC 31) η οποία αναφέρει ότι το έσοδο από την ανταλλαγή υπηρεσιών διαφήμισης (προφανώς ανόμοιων για να προκύπτει συζήτηση για έσοδο) δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα με μέτρο την εύλογη αξία των υπηρεσιών που ελήφθησαν, καθώς δεν υπάρχει αξιόπιστη πληροφόρηση στον αγοραστή από μεριάς του πωλητή. Επομένως, το έσοδο μετράται στην εύλογη αξία των υπηρεσιών που ο ίδιος ο πωλητής παρείχε. Η διερμηνεία θεωρεί ανόμοιες υπηρεσίες διαφήμισης π.χ. αυτές που αφορούν διαφορετικά μέσα, όπως ανταλλαγή υπηρεσιών διαφήμισης στον τύπο με υπηρεσίες διαφήμισης στην τηλεόραση.

Κουπόνια

Το ΔΛΠ 18 δεν αναφέρεται ειδικά στα κουπόνια, ωστόσο, πληρωμές που ελήφθησαν έναντι μελλοντικής αντιπαροχής αγαθών ή υπηρεσιών θα πρέπει να αναγνωρίζονται στο έσοδο μόνον στο μέλλον όταν η αντιπαροχή συμβεί. Η πώληση ενός κουπονιού αφορά σε μια συμφωνία όπου ο πελάτης αποκτά το δικαίωμα να αγοράσει στο μέλλον αγαθά ή υπηρεσίες ίσης αξίας με εκείνη του κουπονιού που αγόρασε. Η σχετική πώληση του κουπονιού θα πρέπει να εξεταστεί σε συνδυασμό με τη συμφωνία που αφορά στην αντιπαροχή, αναλόγως του αν και του πότε αυτό χρησιμοποιηθεί (δηλαδή ο πελάτης εξασκήσει το δικαίωμα που το κουπόνι του δίνει). Το έσοδο από το κουπόνι θα αναγνωριστεί όταν ο πωλητής διεκπεραιώσει το δικό του μέρος της συμφωνίας, δηλαδή παράσχει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που οφείλει να παράσχει από τη συμφωνία αυτή. Ο πλέον κοινός τύπος κουπονιών είναι αυτά που τα καταστήματα πώλησης λιανικής εκδίδουν προς τους πελάτες τους.

Προγράμματα πιστότητας πελατών

Τα προγράμματα πιστότητας πελατών χρησιμοποιούνται από τις οικονομικές οντότητες ώστε να παρέχουν στους πελάτες τους κίνητρα προκειμένου να αγοράσουν

τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους. Όταν ένας πελάτης αγοράσει προϊόντα ή υπηρεσίες, η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη κάποια ανταμοιβή (π.χ. «πόντους»). Ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να εξαργυρώσει τους πόντους ώστε να αποκτήσει προϊόντα ή υπηρεσίες δωρεάν ή με έκπτωση. Ιδιαίτερη καθοδήγηση για τον τρόπο που το έσοδο αναγνωρίζεται παρέχεται από τη Διερμηνεία(Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α) 13 «Προγράμματα πιστότητας πελατών». Ιστορικά οι οικονομικές οντότητες θεωρούσαν το κόστος αυτών των δωρεάν παροχών ως κόστος προώθησης των πωλήσεων και τα αναγνώριζαν ως έξοδα στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος. Βάσει της Διερμηνείας 13, όμως, ως έξοδα προώθησης των πωλήσεων και μάρκετινγκ θεωρούνται εκείνα τα οποία προκύπτουν ανεξάρτητα από τις ίδιες τις συναλλαγές των πωλήσεων και επομένως είναι πλέον ξεκάθαρο ότι τυχόν δωρεάν κουπόνια, εκπτώσεις ή άλλα κίνητρα που προσφέρονται στους πελάτες σε συνδυασμό με τις συναλλαγές των πωλήσεων αναγνωρίζονται πλέον μειωτικά στο έσοδο και όχι ως έξοδα .

Γνωστοποιήσεις

Λογιστικές πολιτικές ως εξής:

- Τις βάσεις επιμέτρησης εσόδων που χρησιμοποιήθηκαν.
- Τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αναγνώριση εσόδων.
- Τη μέθοδο που υιοθετήθηκε για να προσδιοριστεί το στάδιο ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν στην παροχή υπηρεσιών.

• Το ποσό κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων:

1)Πώληση αγαθών, 2)Παροχή υπηρεσιών , 3)Τόκοι , 4)Δικαιώματα , 5)Μερίσματα

6) Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε καθεμία από τις παραπάνω κατηγορίες εσόδων .

2.4. ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

Σκοπός

Το ΔΛΠ 10 προδιαγράφει τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από τη Διοίκηση. Συγκεκριμένα πραγματεύεται:

- Το πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού .

Πεδίο εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση και γνωστοποίηση όλων των σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τόσο των ευνοϊκών όσο και των μη ευνοϊκών, αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο (και όχι τη Γενική Συνέλευση των μετόχων). Το Πρότυπο απαιτεί επίσης από την οικονομική οντότητα να μην καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εάν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή αυτής δεν ισχύει .

Βασικές Έννοιες

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Είναι εκείνα τα γεγονότα που:

- I. Είναι ενδεικτικά συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα)
- II. Είναι ενδεικτικά συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα, επιβάλλεται όμως η γνωστοποίηση στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων εάν είναι σημαντικά).

Ημερομηνία Έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων

Πρόκειται συνήθως για την ημερομηνία κατά την οποία η διοίκηση εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος διοίκηση παραπέμπει στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας και όχι στη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων προς έκδοση και το πρόσωπο που έδωσε την έγκριση ώστε ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων να γνωρίζει μέχρι ποια ημερομηνία τυχόν σημαντικά μεταγενέστερα γεγονότα έχουν απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις αυτές. Εάν οι ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας ή άλλα πρόσωπα έχουν την εξουσία να τροποποιήσουν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοσή τους, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό .

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία

Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού .

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς

Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις της με μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Εάν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι σημαντικά, θα πρέπει αυτά να γνωστοποιηθούν διαφορετικά η μη γνωστοποίησή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Αντίστοιχα, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική κατηγορία μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:

1) Τη φύση του γεγονότος , 2) Μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος , 3) Μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

Παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς

1) Έκδοση μετοχών/ ομολογιών , 2) Συνενώσεις επιχειρήσεων, διάθεση μιας θυγατρικής , 3) Ανακοίνωση ενός προγράμματος διακοπής μιας δραστηριότητας, διάθεση περιουσιακών στοιχείων (ΔΠΧΑ 5) 4) Ανακοίνωση ή έναρξη υλοποίησης μιας σημαντικής αναδιάρθρωσης (ΔΛΠ 37) , 5) Σύναψη μιας δεσμευτικής σύμβασης αγοραπωλησίας.

• Φυσικές καταστροφές:

- Καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής μονάδας από πυρκαγιά/ πλημμύρα

Γνωστοποίηση μεταγενέστερων γεγονότων

Αν η οικονομική οντότητα λάβει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών. Παραδείγματος χάρη οι γνωστοποιήσεις πρέπει να ενημερώνονται εάν υπάρξουν διαθέσιμα στοιχεία μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας εάν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας είτε ότι θα παύσει να λειτουργεί ή ότι δεν έχει καμία άλλη εφικτή εναλλακτική λύση από το παραπάνω. Επιδείνωση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

μπορεί να υποδεικνύει ότι πρέπει να εξεταστεί εάν και κατά πόσο η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας συνεχίζει να είναι κατάλληλη βάση για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Αν λοιπόν προκύψουν τόσο δυσμενείς εξελίξεις στην επόμενη χρήση, και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, που να δείχνουν ότι η οικονομική οντότητα ΔΕΝ θα συνεχίσει τις δραστηριότητές τις τουλάχιστον για τους επόμενους 12 μήνες, οι οικονομικές καταστάσεις προσαρμόζονται ανάλογα ανεξάρτητα αν το γεγονός ή η συνθήκη προϋπήρχε της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων ή όχι εφόσον δεν ισχύει πλέον η βασική υπόθεση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Το ΔΛΠ 1 διευκρινίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις εάν:

- Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας .
- Η διοίκηση είναι ενήμερη για σημαντικές αβεβαιότητες που σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξακολουθήσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που απαιτούν γνωστοποίηση μπορεί να ανακύψουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μερίσματα

Αν η οικονομική οντότητα ανακοινώσει την καταβολή μερισμάτων προς κατόχους συμμετοχικών τίτλων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίσει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

- Τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται διότι δεν πληρούν τα κριτήρια μιας παρούσας υποχρέωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.
- Τέτοια μερίσματα γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

2.5. ΔΛΠ 7 Κατάσταση ταμειακών ροών

Σκοπός

Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι μια ξεχωριστή οικονομική κατάσταση που παρέχει στους χρήστες ένα μηχανισμό για να μπορούν να αξιολογήσουν τη φερεγγυότητα και ρευστότητα της οικονομικής οντότητας .

Πεδίο εφαρμογής

Όλες οι οικονομικές οντότητες απαιτείται να παρουσιάσουν μια κατάσταση ταμειακών ροών που αναφέρει τις ταμειακές ροές (εισροές και εκροές) κατά τη

διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Οι ταμειακές ροές πρέπει να ταξινομούνται ως εξής:

- Λειτουργικές δραστηριότητες,
- Επενδυτικές δραστηριότητες,
- Χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Βασικές Αρχές

Όλες οι επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ απαιτείται να παρουσιάσουν μια κατάσταση ταμειακών ροών.

Η κατάσταση ταμειακών ροών αναλύει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αναλυόμενες σε τρεις δραστηριότητες, λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές. Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα ορίζονται αντίστοιχα ως εξής:

Ταμειακά διαθέσιμα (cash) είναι τα μετρητά στο ταμείο και οι καταθέσεις όψεως που μπορούν να αναληφθούν άμεσα.

Ταμειακά ισοδύναμα (cash equivalents) είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Τα ταμειακά ισοδύναμα κατέχονται με σκοπό την αντιμετώπιση βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών παρά για επένδυση ή άλλους σκοπούς.

Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμειακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι:

- άμεσα μετατρέψιμη (π.χ. εντός τριμήνου από την ημερομηνία απόκτησής της) σε συγκεκριμένο (γνωστό) ποσό ταμειακών διαθεσίμων και
- να υπόκειται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της.

Επενδύσεις που αποτελούν συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων, συνήθως αποκλείονται από τα ταμειακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμειακά ισοδύναμα, (όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των εξαγοράσιμων προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν εντός τριών μηνών από τη συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη). Ο τραπεζικός δανεισμός αποτελεί χρηματοδοτική δραστηριότητα. Αν όμως πρόκειται για λογαριασμό όψεως με δικαίωμα υπερανάληψης (overdraft) εξοφλητέο όταν ζητηθεί (repayable on demand), με το υπόλοιπο του στην τράπεζα να μεταβάλλεται συχνά από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη), θεωρείται ότι συνιστά ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμειακής διαχείρισης και συμπεριλαμβάνεται στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα (μειωτικά).

Παρουσίαση της κατάστασης Ταμειακών ροών

Οι ταμειακές ροές πρέπει να ταξινομούνται κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Λειτουργικές Δραστηριότητες

Είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα για μια επιχείρηση και δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσεως. Οι λειτουργικές ταμειακές ροές περιλαμβάνουν μετρητά που λαμβάνονται από πελάτες και μετρητά που καταβάλλονται σε προμηθευτές και υπαλλήλους .

Επενδυτικές Δραστηριότητες

Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.

Οι επενδυτικές ταμειακές ροές περιλαμβάνουν μετρητά που δίνονται ή εισπράττονται για απόκτηση (ή πώληση) μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων (πχ. ενσώματα ή άυλα πάγια) καθώς και για κεφαλαιοποιούμενες δαπάνες ως κόστος ανάπτυξης, για συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων, ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (option) και συμβάσεις ανταλλαγών (swap).

Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες

Είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση της εισφερθείσας καθαρής θέσης (συνήθως μετοχικό κεφάλαιο) και του δανεισμού της επιχείρησης. Οι χρηματοδοτικές ταμειακές ροές περιλαμβάνουν ενδεικτικά: εισπράξεις (ή καταβολές) μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων, χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.

2.6. ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά

Το ΔΛΠ 34 προδιαγράφει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς/έκθεσης, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, και προσδιορίζει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης που πρέπει να εφαρμόζονται σε μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά.

Ορισμοί

Ενδιάμεση περίοδος (interim period)

Είναι μια περίοδος χρηματοοικονομικής αναφοράς μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά (interim financial report)

Είναι μια οικονομική αναφορά που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μια ενδιάμεση περίοδο.

Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες που είτε υποχρεούνται από νόμο ή ρυθμιστικούς φορείς είτε επιλέγουν εκούσια να δημοσιεύσουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές που καλύπτουν μια περίοδο μικρότερη από το πλήρες οικονομικό έτος.

Μη απαίτηση σύνταξης ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών

Το ΔΛΠ 34 δεν απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές. Ωστόσο, οι κυβερνήσεις, τα εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων, τα χρηματιστήρια και τα λογιστικά σώματα συχνά απαιτούν από τις οικονομικές οντότητες, των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια να δημοσιεύουν τέτοιες ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές.

Μη απαίτηση για ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές προς συμμόρφωση με το ΔΛΠ 34

Κάθε οικονομική αναφορά, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται μεμονωμένα ως προς τη συμμόρφωση της προς τα ΔΠΧΑ. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι οικονομικές οντότητες που συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μπορούν να συντάξουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες δεν συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ εφόσον, όμως, η ενδιάμεση αναφορά δεν αναφέρει ότι συμμορφώνεται με τα ΔΠΧΑ .

Γενικές Αρχές που διέπουν την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ,

- Συνεχιζόμενη δραστηριότητα,
- Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων (δεν έχει εφαρμογή στη κατάσταση ταμειακών ροών),
- Ομοιομορφία της παρουσίασης,
- Ουσιαστικότητα και συγκέντρωση,
- Συμψηφισμός και
- Συγκριτική πληροφόρηση.

Περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς

Ελάχιστες συνιστώσες

Οι οικονομικές οντότητες που συντάσσουν οικονομικές αναφορές σύμφωνα με το ΔΛΠ 34, υποχρεούνται να συμπεριλάβουν στις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τους, κατ' ελάχιστο, τα ακόλουθα:

(α) Συνοπτική κατάσταση οικονομικής θέσης (condensed statement of financial position),

(β) Συνοπτική κατάσταση συνολικού εισοδήματος (condensed statement of comprehensive income) για την περίοδο, αυτή μπορεί να παρουσιαστεί ως:

Συνοπτική ενιαία κατάσταση (condensed single statement) ή Συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (condensed income statement) ΚΑΙ

συνοπτική κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος (condensed statement of other comprehensive income)

- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (condensed statement of changes in equity),

- Συνοπτική κατάσταση των ταμειακών ροών (condensed statement of cash flows),

- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις (selected explanatory notes).

Στις συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται, κατ' ελάχιστο, όλοι: α) οι τίτλοι, β) τα επιμέρους υποσύνολα (μερικά αθροίσματα) όπως αυτά που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

Εφόσον ένας χρήστης της ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς μιας οικονομικής οντότητας έχει επίσης πρόσβαση στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αυτής της οικονομικής οντότητας, οι σημειώσεις μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς δεν επαναλαμβάνονται ή ενημερώνονται στην ενδιάμεση αναφορά. Αντίθετα, οι ενδιάμεσες σημειώσεις εστιάζουν κυρίως στην επεξήγηση των γεγονότων και των αλλαγών που είναι ουσιώδεις για την ορθή κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας από την ημερομηνία των τελευταίων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μέχρι και την ημερομηνία της ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να παρουσιάσει ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση αναφορά της και όχι συνοπτικές. Στην περίπτωση αυτή η ενδιάμεση οικονομική αναφορά ακολουθεί όλες τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 για τις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις .

Γνωστοποίηση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ

Το ΔΛΠ 34 προβλέπει ότι, εάν κάποια ενδιάμεση οικονομική αναφορά έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 34, το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται. Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά δεν θα περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα ΔΠΧΑ, εκτός αν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις τους (όπως άλλωστε και όλες οι οικονομικές καταστάσεις).

Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να απεικονίζονται σε μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης κάθε γεγονός ή συναλλαγή που επηρέασε την ενδιάμεση οικονομική αναφορά και η οποία είναι σημαντική (material) για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου:

Α. Μια δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές πολιτικές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή αν συνέβησαν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές, μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματός τους.

Β. Επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Γ. Τη φύση και την αξία οποιωνδήποτε ασυνήθιστων στοιχείων.

Δ. Τη φύση και το ποσό των ουσιαστικών μεταβολών στις εκτιμήσεις κατά τη διάρκεια του τρέχοντος οικονομικού έτους.

Ε. Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων.

ΣΤ. Μερίσματα που πληρώνονται για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές.

Ζ. Σημαντικά, γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου για τα οποία οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις δεν αναμορφώθηκαν.

Η. Την επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων.

Θ. Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου ισολογισμού.

Ι. Πληροφόρηση ανά λειτουργικό τομέα για οικονομικές οντότητες για τις οποίες έχει εφαρμογή το ΔΠΧΑ 8.

Η παράθεση γνωστοποιήσεων που άλλα ΔΠΧΑ προβλέπουν δεν απαιτείται στις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές αν αυτές είναι συνοπτικές και όχι πλήρεις οικονομικές καταστάσεις .

Ενοποιημένη ενδιάμεση οικονομική αναφορά

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένη ενδιάμεση οικονομική αναφορά αν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέθεταν επίσης ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Γενικές αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης

Έσοδα που εισπράττονται και δαπάνες που πραγματοποιούνται εποχιακά ή με ακανόνιστο τρόπο θα πρέπει να μην καταλογίζονται εκ των προτέρων ή να αναβάλλονται κατά τη σύνταξη ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Δεν επιτρέπεται η «κανονικοποίηση» (normalization) των ενδιάμεσων μεγεθών .

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

Εάν υπάρχει μεταβολή σε λογιστική πολιτική κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους, τα στοιχεία για τις προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν για να απεικονίσουν τη μεταβολή ώστε να εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές καθ' όλη τη διάρκεια των εμφανιζομένων περιόδων (βλ. ΔΛΠ 10).

Χρήση Εκτιμήσεων

Το ΔΛΠ 34 απαιτεί ότι οι διαδικασίες επιμέτρησης που ακολουθούνται σε ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές θα παρέχουν αξιόπιστη πληροφόρηση και ότι όλες οι σημαντικές, σχετικές οικονομικές πληροφορίες θα γνωστοποιούνται καταλλήλως. Αν και οι επιμετρήσεις σε αμφοτέρες τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές συχνά βασίζονται σε εύλογες εκτιμήσεις, η κατάρτιση των ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών γενικώς απαιτεί μεγαλύτερης έκτασης χρήση εκτιμήσεων από ότι οι ετήσιες οικονομικές αναφορές.

Κέρδη ανά μετοχή

Τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή θα πρέπει να παρουσιάζονται στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος (είτε πλήρης, είτε συνοπτική) για κάθε παρουσιαζόμενη ενδιάμεση περίοδο .

Κεφάλαιο 3^ο Περιουσιακά στοιχεία

3.1. ΔΛΠ 2 Αποθέματα

Ο σκοπός του προτύπου των αποθεμάτων είναι η αντιστοίχιση του κόστους με τα έσοδα (μέσω των αναλώσεων στο κόστος πωληθέντων), προκειμένου να επιτευχθεί ο σωστός προσδιορισμός του αποτελέσματος της περιόδου αλλά και η ακριβής παρουσίαση των αποθεμάτων ως περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας κατά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης. Επίσης, το πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και για την απομείωση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων μέχρι του ύψους της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλα τα αποθέματα, τα οποία:

- Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για πώληση,
- Έχουν τη μορφή υλικών ή προμηθειών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία,
- Έχουν τη μορφή υλικών ή προμηθειών που θα αναλωθούν κατά την παροχή υπηρεσιών.

Το ΔΛΠ 2 δεν εφαρμόζεται για:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων (ΔΛΠ 41),
- Κατασκευαστικές συμβάσεις και έργα σε εξέλιξη (ΔΛΠ 11),
- Χρηματοοικονομικά μέσα (ΔΛΠ 39).

Βασικές Έννοιες

Κόστος αποθεμάτων

Περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας μειωμένη κατά το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και τα εκτιμώμενα κόστη που είναι αναγκαία για να πραγματοποιηθεί η πώλησή τους.

• Εύλογη αξία

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί, ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Αναγνώριση αποθεμάτων

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία (assets) και άρα πόροι (resources) που η οικονομική οντότητα:

- Ελέγχει (risk & rewards of ownership)
- Αναμένει οικονομικά οφέλη/εισροές στο μέλλον και
- Την αξία των οποίων μπορεί αξιόπιστα να εκτιμήσει

Ως περιουσιακά στοιχεία έχουν το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό ότι:

- Κατέχονται προς πώληση (held for sale) ως μέρος της συνήθους δραστηριότητας της εταιρείας, π.χ. εμπορεύματα ή
- Κατέχονται για ιδιόχρηση (held for use) π.χ. στην παραγωγική διαδικασία ως πρώτες ύλες.

Επιμέτρηση αποθεμάτων

Η βάση για την επιμέτρηση των αποθεμάτων είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Δεν υπάρχει η δυνατότητα αναπροσαρμογής των αποθεμάτων στο τρέχον κόστος αντικατάστασης ή στην εύλογη αξία. Το κόστος αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για συγκεκριμένα προγράμματα ή έργα είναι οι γενικά προσδιορισθείσες λογιστικές αξίες με τη χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου αναγνώρισης.

Κόστος αποθεμάτων

Αποτελείται από:

- Τα έξοδα αγοράς, όπως είναι η τιμή αγοράς και οι εισαγωγικοί δασμοί, τα μεταφορικά, τα έξοδα παράδοσης κ.α. αφαιρουμένων τυχόν εκπτώσεων ή άλλων μειώσεων τιμών.

- Το κόστος μεταποίησης, π.χ.:

i. Τα άμεσα εργατικά έξοδα

ii. Τα γενικά έξοδα παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων μεταβλητών και σταθερών γενικών εξόδων που κατανέμονται στη κανονική παραγωγική δυναμικότητα

- Λοιπά έξοδα, όπως έξοδα σχεδιασμού και δανεισμού (βλ. ΔΛΠ 23).

Τα μεν μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής κατανέμονται στα παραχθέντα τεμάχια βάσει του πόσα πραγματικά παρήχθησαν, ενώ τα σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής

κατανέμονται βάσει της κανονικής παραγωγικής δυναμικότητας και όχι της πραγματικής. Η κανονική παραγωγική δυναμικότητα ορίζεται ως η μέση παραγωγή ανά περίοδο που εκτιμάται ότι θα επιτευχθεί από την εταιρεία σε βάθος χρόνου, υπό φυσιολογικές συνθήκες και συνυπολογίζοντας τυχόν χρόνους υποχρεωτικής συντήρησης ή άλλων αργιών. Εάν τα αποθέματα έχουν αγοραστεί επί πιστώσει, η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και του ποσού που καταβλήθηκε αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου κατά την περίοδο της χρηματοδότησης. Από το κόστος αποθεμάτων εξαιρούνται:

- Ασυνήθιστα μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους
- Κόστος αποθήκευσης, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο στάδιο παραγωγής
- Γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση, και
- Κόστος πώλησης.

Υπολογισμός κόστους αποθεμάτων

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων θα πρέπει να προσδιορίζεται χρησιμοποιώντας είτε:

- I. Τη μέθοδο της πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (FIFO) ή
- II. Τη μέθοδο του μέσου σταθμισμένου κόστους (AVCO).

Μια οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οικονομική οντότητα. Τα υπόλοιπα αποθεμάτων FIFO απεικονίζουν πιστότερα την οικονομική αξία καθώς τα αποθέματα με τη μέθοδο FIFO εκτιμώνται στις πιο πρόσφατες τιμές αγοράς.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Το ΔΛΠ 2 δεν επιτρέπει τη χρήση της μεθόδου LIFO (τελευταία εισαγωγή πρώτη εξαγωγή).

Τεχνικές επιμέτρησης του κόστους

Οι δύο τεχνικές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για λόγους ευκολίας για την επιμέτρηση του κόστους αποθεμάτων, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το πραγματικό κόστος, είναι:

I. Μέθοδος πρότυπου κόστους

- Λαμβάνονται υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας και η πραγματική παραγωγική ικανότητα .

- Το πρότυπο κόστος πρέπει να αναθεωρείται κατά τακτικά διαστήματα προκειμένου να διασφαλιστεί ότι προσεγγίζει το πραγματικό κόστος.

II. Μέθοδος λιανικής τιμής πώλησης

- Η αξία πώλησης μειώνεται κατά το ποσοστό μεικτού περιθωρίου κέρδους για να υπολογιστεί το κόστος

- Θα πρέπει να χρησιμοποιείται ένα μέσο ποσοστό για κάθε ομογενή ομάδα ειδών

- Θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η υποτίμηση σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πώλησης. Ένας πωλητής λιανικής μπορεί να εκτιμήσει τη λιανική απογραφή κλεισίματος και στη συνέχεια να χρησιμοποιήσει το δείκτη κόστους – λιανικής πώλησης που προκύπτει από τη μέθοδο αυτή για να μετατρέψει την απογραφή κλεισίματος στο εκτιμώμενο κόστος. Αυτό εξαλείφει τη διαδικασία αντιπαραβολής των αρχικών τιμολογίων ή άλλων εγγράφων για τον προσδιορισμό του αρχικού κόστους για κάθε στοιχείο των αποθεμάτων.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Το ποσό τυχόν υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι απώλειες αποθεμάτων θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο που συντελείται η υποτίμηση ή η απώλεια. Είναι σημαντικό να ληφθούν υπ' όψιν και τυχόν γεγονότα που συνέβησαν κατά τη χρονική περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έγκρισής τους από την οικονομική οντότητα (βλ. ΔΛΠ 10) προκειμένου να προσδιοριστεί σωστά η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων, στον βαθμό βεβαίως που τα μεταγενέστερα αυτά γεγονότα αντικατοπτρίζουν καταστάσεις και συνθήκες που προϋπήρχαν της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων. Η υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία γίνεται συνήθως με βάση τις ακόλουθες αρχές:

- Τα στοιχεία διαχειρίζονται σε μεμονωμένη βάση
- Παρόμοια ήδη συνήθως ταξινομούνται μαζί
- Για παρόχους υπηρεσιών κάθε υπηρεσία αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό στοιχείο.

Θα πρέπει να γίνεται υποτίμηση των αποθεμάτων εάν:

- Είναι κατεστραμμένα ή αλλοιωμένα
- Είναι απαρχαιωμένα
- Οι τιμές πώλησης παρουσιάζουν πτώση .

Αναγνώριση ως έξοδο

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο (Κόστος Πωληθέντων) της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο .

Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:

- Τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την επιμέτρηση των αποθεμάτων (π.χ. FIFO, μέσος σταθμικός)
- Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων
- Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το κόστος πώλησης
- Το κόστος πωληθέντων
- Το ποσό υποτίμησης των αποθεμάτων
- Το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης των αποθεμάτων και τις συνθήκες που οδήγησαν στον αντιλογισμό
- Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων

3.2. ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια

Σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να προδιαγράψει:

- Το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια
- Την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων
- Τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας
- Τις επιβαρύνσεις των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με αυτά
- Τις απαιτήσεις γνωστοποίησης

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο ασχολείται με όλα τα ενσώματα πάγια, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που κατέχονται από μισθωτή στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης (ΔΛΠ 17) καθώς και με τον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για την ανάπτυξη ή τη διατήρηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Το πρότυπο ορίζει ότι το αρχικό ποσό του περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στο κόστος και στη συνέχεια γίνεται επιλογή μεταξύ της συνέχισης της εφαρμογής της μεθόδου του κόστους ή της εφαρμογής της μεθόδου της αναπροσαρμογής (εύλογες αξίες).

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- Ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ΔΠΧΠ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση»)
- Επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα») δηλαδή ακίνητα που κατέχονται για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακά κέρδη (από αύξηση της αξίας τους) ή για απροσδιόριστη χρήση
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41 «Γεωργία»)
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο ή το φυσικό αέριο (ΔΠΧΠ 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων»).

Βασικές Έννοιες

Ενσώματα Πάγια:

Είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για χρήση από τη διοίκηση,
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Κόστος:

Είναι τα μετρητά, τα ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία του όποιου ανταλλάγματος παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του.

Εύλογη αξία:

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Λογιστική αξία:

Είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Απόσβεση:

Είναι η συστηματική κατανομή της αποσβέσιμης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ζημία απομείωσης:

Είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό:

Είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

Υπολειμματική αξία:

Είναι η αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε σήμερα από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους διάθεσης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην κατάσταση και την ηλικία που αναμένεται να βρεθεί στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή:

Είναι η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα (π.χ. για δέκα έτη) ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο (π.χ. μηχανή που μπορεί να παράγει 10.000 τεμάχια στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της).

Αναγνώριση

Ως περιουσιακό στοιχείο (asset) στο ενεργητικό αναγνωρίζεται ένα στοιχείο όταν:

- Ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ,
- Είναι πιθανό (probable), ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Ειδικότερα, ένα περιουσιακό στοιχείο (asset) αναγνωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο (fixed asset) όταν:

- Κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς
- Το κόστος του μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία,
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Στο κόστος ενός ενσώματου παγίου συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή του καθώς και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα και αφορούν σε προσθήκες ή βελτιώσεις του παγίου, δηλαδή αυξάνουν την παραγωγική ικανότητά του και αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτές. Αντίθετα, δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων αναγνωρίζονται ως έξοδα και δεν προσ αυξάνουν την αξία του παγίου, εκτός και αν πρόκειται για σημαντικές επισκευές .

Αρχική επιμέτρηση

Τα ενσώματα πάγια θα πρέπει, κατά τη στιγμή της αναγνώριση τους, να επιμετρώνται στο κόστος τους. Το κόστος περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δαπάνες που απαιτούνται προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να βρεθεί στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για την προοριζόμενη από την οικονομική οντότητα χρήση του.

Όταν το ενσώματο πάγιο αποκτάται με αγορά, στο κόστος του συναθροίζονται:

- η αρχική τιμή αγοράς (περιλαμβανομένων των μη επιστρεπτέων φόρων και τελών),
- τα άμεσα συνδεδεμένα με την αγορά αυτή κόστη, όπως:
 - α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων .
 - β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου
 - γ) οι αρχικές δαπάνες παράδοσης και μεταφοράς
 - δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης
 - ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού)
 - στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

Είτε το πάγιο αποκτάται με αγορά είτε κατασκευάζεται από την οικονομική οντότητα στο κόστος του συναθροίζεται και η παρούσα αξία του εκτιμώμενου κόστους της μελλοντικής αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζεται το κόστος για τυχόν μετεγκατάσταση του ενσώματου παγίου . Κάθε δαπάνη που συναθροίζεται στο κόστος του ενσώματου παγίου υπολογίζεται στο ύψος της τιμής μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν για την αποπληρωμή των σχετικών δαπανών έχει δοθεί ασυνήθιστα μεγάλης διάρκειας πίστωση, η διαφορά μεταξύ των πληρωμών και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης εκτός και αν η δαπάνη αφορά σε ιδιοπαραγόμενα πάγια. Στην περίπτωση που αφορά σε ιδιοπαραγόμενα πάγια οι τόκοι αυτοί πρέπει να αναγνωριστούν όπως προβλέπει ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού» ως μέρος της λογιστικής αξίας του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου.

Αποσυναρμολόγηση ,Απενεργοποίηση ,Αποκατάσταση

Το κόστος αποσυναρμολόγησης αφορά σε μελλοντικό κόστος με το οποίο θα επιβαρυνθεί η οικονομική οντότητα και τα οποία θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική επιμέτρηση του κόστους του (προεξοφλούμενο στην παρούσα αξία του) σε πίστωση ενός λογαριασμού υποχρεώσεων. Μια υποχρέωση μπορεί να αναγνωριστεί μόνο εφόσον έχουν εκπληρωθεί όλα τα κριτήρια του ΔΛΠ 37:

1. Η αναφερόμενη οικονομική οντότητα έχει μία παρούσα υποχρέωση, είτε νόμιμη είτε τεκμαιρόμενη, ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος .
2. Είναι πιθανόν ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της υποχρέωσης .
3. Μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της υποχρέωσης.

Όταν στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, το κόστος αυτό θα βαρύνει τα αποτελέσματα στη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. Αντίστοιχα και η προεξόφληση σε παρούσες αξίες της πρόβλεψης θα οδηγήσει στην επιβάρυνση των χρηματοοικονομικών δαπανών εκάστης περιόδου σε πίστωση της προαναφερθείσας υποχρέωσης. Η μεταβολή στη λογιστική αξία της πρόβλεψης θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο .

Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτηθεί από ανταλλαγή με άλλο περιουσιακό στοιχείο, το κόστος του νέου περιουσιακού στοιχείου θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία του εκτός εάν:

- Η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή
 - Δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.
- Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετρείται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετρείται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Μεταγενέστερες Δαπάνες

Μεταγενέστερες δαπάνες θα κεφαλαιοποιούνται μόνον αν πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια αναγνώρισης δηλαδή:

- Είναι πιθανό (probable), ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με αυτές θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα,
- Το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες θα αναγνωρίζονται στα έξοδα όταν συμβαίνουν. Επομένως, δεν κεφαλαιοποιούνται δαπάνες καθημερινής συντήρησης οι οποίες αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος, τα αναλώσιμα ενώ μπορεί να περιλαμβάνουν και το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Οι δαπάνες αυτές δεν προσθέτουν στην οικονομική οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο, αλλά συντηρούν τη δυνατότητα που περιουσιακού στοιχείου να φέρνει στο μέλλον τα συνήθη μέχρι σήμερα οικονομικά οφέλη από την εκμετάλλευσή του.

Σημαντική επισκευή

Ορισμένα τμήματα ενός σύνθετου περιουσιακού στοιχείου πιθανόν να απαιτούν αντικατάσταση ή σημαντικές επιθεωρήσεις και επισκευές για ελαττώματα σε τακτά διαστήματα ανεξαρτήτως αν κατά τις επιθεωρήσεις αυτές τμήματα του στοιχείου αντικαθίστανται ή όχι. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα προσαυξάνεται με το κόστος αντικατάστασης τμήματος του όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του νέου αυτού κόστους (μελλοντικά οφέλη και αξιόπιστη επιμέτρηση) και, παράλληλα, παύει να αναγνωρίζεται το μεταφερόμενο λογιστικό υπόλοιπο των τμημάτων του περιουσιακού στοιχείου τα οποία αντικαθίστανται. Επίσης, κατά τη διενέργεια κάθε σημαντικής επιθεώρησης και επισκευής, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του σχετικού παγίου εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Εφόσον αναγνωρίζονται τέτοιες δαπάνες ως περιουσιακό στοιχείο, αποσβένονται στο διάστημα μέχρι την επόμενη επισκευή/επιθεώρηση/αντικατάσταση. Αξίζει να σημειωθεί, ότι δεν ορίζεται από τα ΔΠΧΑ κάποιο ποσοτικό όριο για το τι θεωρείται σημαντική επισκευή ή επιθεώρηση.

Επιμέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση

Μετά την αρχική αναγνώριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία γίνεται υποχρεωτικά στο κόστος τους, η οικονομική οντότητα έχει να επιλέξει μεταξύ:

- Της μεθόδου του κόστους, όπου το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές λόγω απομείωσης
- Της μεθόδου αναπροσαρμογής, όπου το περιουσιακό στοιχείο θα εμφανίζεται στην

αναπροσαρμοσμένη αξία του ήτοι την εύλογη αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες λόγω απομείωσης.

Προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου αποτελεί να μπορεί η εύλογη αξία να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

Βάσει αυτής της μεθόδου, αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να μη διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εάν γίνει αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Υπάρχουν δύο τρόποι να εμφανιστεί η σχετική αναπροσαρμογή όσον αφορά τις σωρευμένες αποσβέσεις του, οι εξής:

- Ο συμψηφισμός (elimination) των σωρευμένων αποσβέσεων και της αξίας κτήσης. Η αξία η οποία προκύπτει αναπροσαρμόζεται. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτήρια. Η κατ' αναλογία επαναδιατύπωση (restate proportionately) τόσο της προ αποσβέσεων αξίας του περιουσιακού στοιχείου όσο και των αποσβέσεων ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος συνήθως χρησιμοποιείται όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, βάσει ενός δείκτη που εφαρμόζεται ώστε να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του .

Λογιστικός Χειρισμός αναπροσαρμογής

Τα αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τον ίδιο τρόπο όπως στη μέθοδο του κόστους. Εάν μια αναπροσαρμογή οδηγήσει σε αύξηση (χρέωση) της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε η αύξηση αυτή θα πρέπει να πιστώνεται στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα (other comprehensive income) και από εκεί να σωρεύεται στην καθαρή θέση σε λογαριασμό αποθεματικού αναπροσαρμογής. Αν όμως η αύξηση αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου (η οποία είχε τότε αναγνωριστεί στα έξοδα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων (income statement) τότε αυτή θα αναγνωριστεί ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων (income statement) μέχρι το ύψος της παλαιότερα αναγνωρισμένης ζημίας. Εάν μια αναπροσαρμογή οδηγήσει σε μείωση (πίστωση) της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται

ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (income statement). Αν όμως η μείωση αυτή αποτελεί αναστροφή προηγούμενης αναπροσαρμογής που είχε στο παρελθόν αυξήσει την αξία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου (και η οποία είχε τότε αναγνωριστεί στην κατάσταση συνολικών εσόδων (other comprehensive income) και στην καθαρή θέση), τότε αυτή η μείωση θα αναγνωριστεί μειωτικά στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής στην καθαρή θέση, αναφορικά με το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Όταν ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο διατίθεται ή εκποιείται, τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Απόσβεση

Για όλα τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία:

Η αποσβέσιμη αξία (κόστος μείον σωρευμένη απόσβεση, απομείωση αξίας και υπολειμματική αξία) πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η απόσβεση θα πρέπει να χρεώνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση (ακόμα κι αν παραμένει αδρανές) και παύει κατά τη συντομότερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο .

Ανάλυση κόστους στα επιμέρους στοιχεία :Κάθε σύνθετο περιουσιακό στοιχείο το οποίο απαρτίζεται από επιμέρους διαφορετικά στοιχεία σημαντικής αξίας για την οικονομική οντότητα τα οποία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν οφέλη στην επιχείρηση με διαφορετικό ρυθμό καταγράφονται ξεχωριστά για σκοπούς υπολογισμού της απόσβεσης που τα αφορά (π.χ. σύνθετο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αεροσκάφος και επιμέρους σημαντικής αξίας στοιχεία με διαφορετική ωφέλιμη ζωή είναι η άτρακτος, οι κινητήρες, το σύστημα προσγείωσης, κλπ).

Μέθοδος απόσβεσης

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης από την οικονομική οντότητα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να προκύψουν από το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να επανεξετάζονται τουλάχιστον ετησίως και, εάν οι προσδοκίες μεταβάλλονται από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, να αναθεωρούνται, με τη μεταβολή (αν χρειάζεται) να αντιμετωπίζεται ως

μια μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, δηλαδή με μελλοντική και όχι αναδρομική επίπτωση .

1) Σταθερή μέθοδος

Το έξοδο απόσβεσης καταγράφεται με σταθερό ποσό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η επιβάρυνση της περιόδου όσον αφορά την απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος – Υπολειμματική αξία

Εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου

2) Μέθοδος του σταθερά φθίνοντος υπολοίπου

Το έξοδο απόσβεσης είναι μεγαλύτερο κατά τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου και χαμηλότερο κατά τα επόμενα χρόνια.

Τύπος: Υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή / $(\alpha \times (\alpha + 1) / 2)$

Όπου: α = αριθμός ετών ωφέλιμης ζωής

Ο τύπος αυτός πολλαπλασιάζεται με το (Κόστος-Υπολειμματική αξία) για να βρεθεί η απόσβεση της περιόδου. Αυτή η μέθοδος είναι κατάλληλη όταν η απόδοση των οικονομικών ωφελειών του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σταθερή κατά τη διάρκεια της ζωής του αλλά βαίνει φθίνουσα καθώς αυτό παλαιώνεται, π.χ. γιατί γίνεται πλέον λιγότερο αξιόπιστο, με μεγαλύτερες περιόδους εκτός λειτουργίας για επισκευές ή παράγει πλέον χαμηλότερης ποιότητας προϊόν ή ξεπερασμένο τεχνολογικά.

3) Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου με ποσοστό

Με βάση τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται ένα σταθερό ποσοστό στην αναπόσβεστη αξία του παγίου. Το ποσοστό αυτό, λαμβάνει υπόψη το κόστος, την υπολειμματική αξία και την ωφέλιμη ζωή του παγίου, ως εξής:

$\% \text{ Απόσβεσης} = 1 - \sqrt[\alpha]{\text{ΚΟΣΤΟΣ}}$

Όπου: α = αριθμός ετών ωφέλιμης ζωής και

ΥΑ = Υπολειμματική αξία

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι η απόδοση ενός παγίου (και συνεπώς τα οικονομικά οφέλη που

λαμβάνονται από αυτό) μειώνεται κατά ένα σταθερό ποσοστό κάθε περίοδο.

4) Μέθοδος της μονάδας παραγωγής

Συντελεστής απόσβεσης = $\frac{\text{Κόστος μείον υπολειμματική αξία}}{\text{Εκτιμώμενος αριθμός μονάδων που θα παραχθούν}}$ Από

το περιουσιακό στοιχείο κατά την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή

Απόσβεση μονάδων παραγωγής = Συντελεστής απόσβεσης X Αριθμός μονάδων που παράγονται κατά την περίοδο .

Απομείωση Αξίας

Το ΔΛΠ 36 απαιτεί τον έλεγχο της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν πρέπει να έχει λογιστική αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό που του αντιστοιχεί. Το ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησής του και της αξίας της χρήσης του από την οικονομική οντότητα (αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές).

Παύση αναγνώρισης (απόσυρση και διάθεση)

Ένα περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό κατά τη διάθεσή του ή όταν αποσύρεται από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή του. Το κέρδος ή η ζημία κατά τη διάθεση είναι η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου και θα πρέπει να αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- Τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας (δηλαδή κόστος ή αναπροσαρμογή)
- Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή και το τέλος της περιόδου
- Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που να δείχνει τις: προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων, - αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές , ζημίες απομείωσης, αναστροφές των ζημιών απομείωσης , αποσβέσεις, καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης, και

- τυχόν άλλες μεταβολές.

Γνωστοποιούνται επίσης:

- Περιορισμοί στους τίτλους ιδιοκτησίας
- Οι δαπάνες για την κατασκευή των ενσώματων παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων.
- Το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν και το οποίο συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) .Αν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, απαιτούνται ορισμένες πρόσθετες γνωστοποιήσεις:
- Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
- Αν διενεργήθηκε από κάποιο ανεξάρτητο εκτιμητή
- Οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών.
- Η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν με απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργής αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης.
- Η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους.
- Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους

3.3 ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

Σκοπό έχει να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα .

Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται σε όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα. Το Πρότυπο αυτό επιτρέπει στις οικονομικές οντότητες να εφαρμόσουν είτε:

- Τη μέθοδο της εύλογης αξίας: βάσει της οποίας μία επένδυση σε ακίνητο επιμετρείται μετά την αρχική αναγνώριση (η οποία υποχρεωτικά είναι στο κόστος), στην εύλογη αξία με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε
- Τη μέθοδο του κόστους: βάσει της οποίας οι επενδύσεις σε ακίνητα συνεχίζουν να επιμετρούνται, μετά την αρχική αναγνώριση, στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν ζημίες απομείωσης.

Στις επενδύσεις σε ακίνητα περιλαμβάνονται:

- Γη που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αύξηση της αξίας της.
- Γη που κατέχεται για χρήση που δεν έχει ακόμα προσδιοριστεί.
- Ένα κτήριο που είναι ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας και είναι μισθωμένο σε τρίτους βάσει λειτουργικής μίσθωσης (αν η μίσθωση είναι χρηματοδοτική το ακίνητο δεν θα εμφανιζόταν στα βιβλία του εκμισθωτή αλλά του μισθωτή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17).
- Ένα κτήριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί στο πλαίσιο λειτουργικής μίσθωσης.
- Ακίνητα που κατασκευάζονται ή αναπτύσσονται για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα.
- Ακίνητα που κατέχονται στα πλαίσια μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης για σκοπούς αύξησης του επενδυμένου κεφαλαίου ή για την είσπραξη ενοικίων ή και για τα δύο.

Από τις επενδύσεις σε ακίνητα εξαιρούνται:

- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (ΔΛΠ 16)
- Ακίνητα που προορίζονται για πώληση (βλ. ΔΛΠ 2, Αποθέματα)
- Ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για τρίτους (ΔΛΠ 11)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 41)
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα (ΔΠΧΑ 6).

Βασικές Έννοιες

Επενδύσεις σε Ακίνητα

Πρόκειται για ακίνητα που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη είτε για να εισπράττονται μισθώματα είτε για κεφαλαιακούς σκοπούς, (δηλαδή αύξησης της αξίας του) είτε και για τα δύο, και όχι για:

- α) την πώληση τους κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, ή
- β) τη χρήση τους στην παραγωγή, την προμήθεια αγαθών, την παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς,

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

Πρόκειται για ακίνητα που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη για χρήση στην παραγωγή, προμήθεια αγαθών, παροχή υπηρεσιών ή διοικητικούς σκοπούς (π.χ. κεντρικά γραφεία). Μια επένδυση σε ακίνητο ξεχωρίζει από τα υπόλοιπα ακίνητα μιας οντότητας καθώς θα πρέπει να δημιουργεί ταμειακές εισροές οι οποίες να είναι κατά κύριο λόγο ανεξάρτητες από αυτές των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων που κατέχει η οικονομική οντότητα .

Ταξινομήσεις

Ακίνητο που κατέχεται βάσει λειτουργικής μίσθωσης

Ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από ένα μισθωτή στο πλαίσιο μιας λειτουργικής μίσθωσης μπορεί να ταξινομηθεί και να αναγνωριστεί ως επένδυση σε ακίνητο εφόσον:

- Το ακίνητο πληροί τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα
- Η λειτουργική μίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά σαν να επρόκειτο για χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» και
- Ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας που παρατίθεται στο παρόν Πρότυπο για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο.

Μερική Ιδιοχρησία

Εάν ο ιδιοκτήτης χρησιμοποιεί μέρος του ακινήτου για δική του χρήση και μέρος του ακινήτου για να κερδίσει μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς και τα ποσοστά του ακινήτου μπορούν να πωληθούν ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά, τα ποσοστά αυτά λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. Συνεπώς, το μέρος του ακινήτου που εκμισθώνεται αποτελεί επένδυση σε ακίνητο. Αν τα δύο μέρη δεν μπορούν να πωληθούν ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά, το ακίνητο είναι επένδυση μόνο εάν το ιδιοχρησιμοποιούμενο μέρος είναι ασήμαντο, διαφορετικά είναι ενσώματη ακινητοποίηση στο σύνολό του.

Βοηθητικές υπηρεσίες

Εάν η οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχεται από την οικονομική οντότητα, η κατάταξη ως επένδυση σε ακίνητο (ή ιδιοχρησιμοποιούμενο) καθορίζεται από τη σημασία των παρεχόμενων υπηρεσιών. Εάν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικά ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας (για παράδειγμα ο ιδιοκτήτης του κτηρίου παρέχει υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές), τότε η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταχειριστεί το ακίνητο ως επένδυση. Όταν οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο σημαντικές (όπως για παράδειγμα εάν μία επιχείρηση κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο), το ακίνητο θα πρέπει να ταξινομηθεί ως ιδιοχρησιμοποιούμενο .

Ενδοεταιρικές μισθώσεις

Ακίνητο που εκμισθώνεται σε μητρική εταιρεία, θυγατρική ή άλλη συνδεδεμένη εταιρεία δεν αποτελεί επένδυση σε ακίνητο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν τόσο το μισθωτή όσο και τον εκμισθωτή, διότι το ακίνητο, εάν εξεταστεί από την οπτική του ομίλου ως μια εταιρεία, είναι

ιδιοχρησιμοποιούμενο. Ωστόσο, το ακίνητο αυτό αποτελεί επένδυση στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή εφόσον βεβαίως πληροί τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα .

Αναγνώριση

Μια επένδυση σε ακίνητα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν:

- Είναι πιθανό (probable) ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα .
- Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Επιμέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση

Το ΔΛΠ 40 επιτρέπει στις οικονομικές οντότητες να επιλέξουν (αφού πρώτα αναγνωρίσουν το επενδυτικό ακίνητο στο κόστος του) τη μεταγενέστερη αναγνώριση του είτε:

- Σε κόστος όπως και στην αρχική αναγνώριση, είτε
- Σε εύλογη αξία.

Πρέπει όμως να εφαρμόζεται μία ενιαία μέθοδος σε όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα της οικονομικής οντότητας. Αλλαγή μεθόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επιτρέπεται μόνο εάν η αλλαγή αυτή θα έχει ως αποτέλεσμα την καταλληλότερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Το Πρότυπο, λοιπόν, θεωρεί ότι μια αλλαγή πολιτικής από την εύλογη αξία στο κόστος είναι σχεδόν απίθανο να συμβάλει σε καταλληλότερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση σε κόστος

Η επιμέτρηση γίνεται με την εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια» για αυτήν τη μέθοδο (εκτός αν τα ακίνητα πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες»). Λογιστική αξία του ακινήτου αποτελεί το αρχικά αναγνωρισμένο κόστος αφαιρουμένων των σωρευμένων αποσβέσεων καθώς και των τυχόν ζημιών απομείωσης . Σε περίπτωση που ακολουθείται η πολιτική της επιμέτρησης των επενδυτικών ακινήτων σε κόστος, οι εύλογες αξίες τους πρέπει να προσδιορίζονται και να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα επενδυτικά ακίνητα λογίζονται στο κόστος τους.

Τυχόν επιλογή επιμέτρησης των επενδυτικών ακινήτων στο κόστος δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να συνεχίσει να επιμετρά σε εύλογες αξίες τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα της, αν αυτή είναι η λογιστική πολιτική της.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση σε εύλογη αξία

Εύλογη είναι η αξία στην οποία το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση. Άρα δεν επιδρούν στον καθορισμό της εύλογης αξίας τυχόν ειδικοί όροι ή συνθήκες (π.χ. άτυπη χρηματοδότηση, συμφωνίες πώλησης & επαναμίσθωσης) κλπ.

Η εύλογη αξία απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του εκάστοτε ισολογισμού χωρίς να αφαιρούνται κόστη που αφορούν στη μελλοντική πώληση του ακινήτου, ενώ δεν αντανakλά μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες που αυξάνουν την αξία του ακινήτου. Η εύλογη αξία δεν αντανakλά επιδράσεις παραγόντων που ισχύουν ειδικά για την οικονομική οντότητα και που δεν εφαρμόζονται στις οικονομικές οντότητες γενικά. Π.χ. η εύλογη αξία δεν αντανakλά συνέργειες μεταξύ επενδύσεων, νομικά δικαιώματα ή περιορισμούς, φορολογικά οφέλη ή βάρη που ισχύουν μόνο για τον τωρινό ιδιοκτήτη.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει σε κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτει .

Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας επενδυτικού ακινήτου .

Βασική αρχή του προτύπου όσον αφορά τις εύλογες αξίες είναι η μαχητή υπόθεση (rebuttable presumption) ότι η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα ακόμα και αν δεν υπάρχει ενεργή αγορά για το συγκεκριμένο επενδυτικό ακίνητο. Εξαιρέση στη βασική αρχή αυτή είναι αποδεκτή σε εξαιρετικές περιπτώσεις μόνον όταν:

A) Υπάρχει σαφής ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μια συνεχή βάση .

B) Το επενδυτικό ακίνητο είτε:

- Αποκτάται για πρώτη φορά, είτε
 - Είναι ένα υφιστάμενο ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που αναγνωρίζεται ως επενδυτικό ακίνητο για πρώτη φορά εξαιτίας αλλαγής χρήσης, είτε
 - Είναι ένα κατασκευαζόμενο ακίνητο που ολοκληρώνεται και καθίσταται επενδυτικό
- Δηλαδή, αυτή την αδυναμία μπορεί κάποιος να την επικαλεστεί μόνο κατά την αρχική αναγνώριση του ακινήτου ως επένδυση. Αν μετέπειτα η εύλογη αξία του

προσδιοριστεί με κάποιο τρόπο, δεν μπορεί να επικαλεστεί ξανά την αδυναμία προσδιορισμού της.

Αδυναμία προσδιορισμού εύλογης αξίας προκύπτει όταν και μόνον όταν σπανίζουν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές και όταν δεν είναι διαθέσιμες εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα βασιζόμενες σε προεξόφληση προϋπολογιζόμενων ταμειακών ροών). Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα επιμετρά αυτήν την επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16 με μηδενική υπολειμματική αξία. Η οικονομική οντότητα θα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα υπολογίζοντας αποσβέσεις και τυχόν ζημίες απομείωσης. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μια επένδυση σε ακίνητα καθώς για τη συγκεκριμένη επένδυση αδυνατεί να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία της, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε μια από τις εναπομένουσες επενδύσεις σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας εφόσον έχει επιλέξει αυτή τη λογιστική πολιτική .

Μεταγενέστερες Δαπάνες

Μεταγενέστερες δαπάνες θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται μόνο εάν προκύπτουν πιθανά (probable) ήτοι περισσότερο πιθανά παρά όχι, μελλοντικά οικονομικά οφέλη και τα σχετικά κόστη μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Οι επισκευές και συντηρήσεις θα πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα

Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα

Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μεταβολή στη χρήση των ακινήτων που αποδεικνύεται από περιστατικά όπως:

- Την έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη (μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο)
- Την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση (μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα)
- Το πέρας της ιδιοχρήσης από τον ιδιοκτήτη (μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα)
- Την έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο μέρος (μεταφορά από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα) ή
- Το πέρας της κατασκευής ή αξιοποίησης (μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση στις επενδύσεις σε ακίνητα).

3.4. ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Σκοπός

Ο σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν καλύπτονται από κάποιο άλλο πρότυπο. Το πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το πρότυπο καθορίζει επίσης πώς επιμετρείται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτά.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται σε όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εφαρμόζονται το ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39),
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών πετρελαίου και φυσικού αερίου (εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 6),
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδουν ασφαλιστικές εταιρείες (εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 4),
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλο ΔΛΠ, όπως είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους και υπεραξία.

Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο (identifiable) μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Ως περιουσιακό στοιχείο (asset) ορίζεται ένας πόρος που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τα τρία βασικά χαρακτηριστικά ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- I. Η αναγνωρισιμότητα (μπορεί να διαχωριστεί από άλλα περιουσιακά στοιχεία και την ίδια την εταιρεία και να πωληθεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία),
- II. Ο έλεγχος (δύναμη να λαμβάνονται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και να αποκλείεται η πρόσβαση τρίτων σε αυτό),
- III. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη (προσδοκώμενα έσοδα ή μειωμένα μελλοντικά έξοδα λόγω χρήσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, έσοδα από πώληση του, κλπ).

Παραδείγματα πιθανών άυλων περιουσιακών στοιχείων:

- Λογισμικό υπολογιστών
- Ευρεσιτεχνίες
- Πνευματικά δικαιώματα
- Κινηματογραφικές ταινίες
- Κατάλογοι πελατών
- Άδειες
- Δικαιοχρησία (franchise)

Αναγνώριση

Το ΔΛΠ 38 επιτρέπει η οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είτε αυτό έχει αγοραστεί είτε έχει αναπτυχθεί από την ίδια την οικονομική οντότητα (στο κόστος), όταν και μόνο όταν:

- Είναι πιθανό (probable) ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα .
- Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται είτε πρόκειται για άυλο περιουσιακό στοιχείο που έχει αποκτηθεί από τρίτο είτε έχει αναπτυχθεί εσωτερικά. Η εκτίμηση της πιθανότητας των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών πρέπει να βασίζεται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές όσον αφορά τις συνθήκες που θα υπάρχουν καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

I. Αν δεν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης

Όταν οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούν τον ορισμό ή και τα κριτήρια αναγνώρισης αυτών ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, το ΔΛΠ 38 απαιτεί την αναγνώριση τους ως έξοδα στο χρόνο που αυτές πραγματοποιούνται.

II. Επανεκτίμηση

Το Πρότυπο απαγορεύει σε μία οικονομική οντότητα να ταξινομήσει στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δαπάνες που σε προηγούμενες περιόδους καταχώρησε ως έξοδα.

Απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτήσει άυλα περιουσιακά στοιχεία με μια σειρά από διαφορετικούς τρόπους όπως:

- Αγοραζόμενα ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία,
- Ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων,
- Από κρατική επιχορήγηση,

- Δημιουργούμενα εσωτερικά από την ίδια την οικονομική οντότητα.

Τα κριτήρια αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παραμένουν τα ίδια ανεξαρτήτως του τρόπου απόκτησης του, διαφέρει, όμως, ανάλογα την περίπτωση ο τρόπος που αυτά εφαρμόζονται. Αυτό γιατί αναλόγως του τρόπου απόκτησης διαφέρει τόσο ο βαθμός ύπαρξης όσο και η αξιοπιστία των διαθέσιμων τεκμηρίων που στηρίζουν τα κριτήρια αναγνώρισης. Π.χ. στην περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αγοράζεται ή αναγνωρίζεται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, η ίδια η συναλλαγή αποτελεί τεκμήριο ότι οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα .

Αρχική αναγνώριση δημιουργούμενων εμπορικών ονομασιών

Εμπορικές ονομασίες (trademarks), ονομασίες προϊόντος (brand names), τίτλοι δημοσιευμάτων (π.χ. τίτλοι περιοδικών), βάσεις δεδομένων πελατών και άλλα παρόμοια φύσεως στοιχεία, όταν δημιουργούνται εσωτερικά και δεν προκύπτουν από αγορά από τρίτο ή στα πλαίσια εξαγοράς επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας που τα ανέπτυξε.

Αρχική αναγνώριση άλλων δαπανών

Οι ακόλουθες δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα και όχι ως άυλα περιουσιακά στοιχεία στον χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιούνται:

- Εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία
- Δαπάνες έναρξης λειτουργίας, δαπάνες ίδρυσης και δαπάνες πριν την έναρξη της λειτουργίας.
- Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.
- Κόστος διαφήμισης και προώθησης, περιλαμβανομένων καταλόγων πώλησης δι' αλληλογραφίας.
- Δαπάνες μετεγκατάστασης.

Η έκφραση «όταν πραγματοποιούνται» ή «κατά τον χρόνο στον οποίο πραγματοποιούνται» οι δαπάνες, σημαίνει όταν η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα σχετικά αγαθά ή τις υπηρεσίες, δηλαδή όταν καθίστανται δεδουλευμένες. Αν η οικονομική οντότητα έχει προκαταβάλει πληρωμές για τις ανωτέρω δαπάνες, οι προκαταβολές αυτές αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία (απαιτήσεις) μέχρις ότου η οικονομική οντότητα λάβει τα σχετικά αγαθά ή τις υπηρεσίες.

Αρχική επιμέτρηση στο κόστος

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται αρχικά στο κόστος.

Το κόστος αποτελείται από κάθε άμεσο κόστος που σχετίζεται με την αγορά, τη δημιουργία, τη παραγωγή και τη προετοιμασία του άυλου περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση.

Παραδείγματα αναγνωρίσιμου άμεσου κόστους:

α) κόστος υλικών και υπηρεσιών που αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

β) το σχετικό κόστος των παροχών προς εργαζομένους,

γ) οι δαπάνες κατοχύρωσης νομικών δικαιωμάτων,

δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται στη δημιουργία του άυλου,

ε) κόστους δανεισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 23.

Ειδικά δε για το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται στα πλαίσια μιας επιχειρηματικής συνένωσης, κόστος θεωρείται η εύλογη αξία που ο αγοραστής αποδίδει στα εξαγορασθέντα περιουσιακά στοιχεία της εξαγορασθείσας επιχείρησης .

Κατάταξη άυλων περιουσιακών στοιχείων βάσει της ωφέλιμης ζωής τους

1) Αόριστης διάρκειας ωφέλιμης ζωής

Πρόκειται για τις περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα το πότε θα λήξει η περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται ότι θα δημιουργεί καθαρές ταμειακές εισροές για την οικονομική οντότητα. Το άυλο αυτό περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται.

Η ωφέλιμη ζωή του θα πρέπει να αναθεωρείται σε κάθε περίοδο αναφοράς για να προσδιοριστεί εάν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Εάν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή μιας λογιστικής εκτίμησης με μελλοντική (και όχι αναδρομική) επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει επίσης να ελέγχεται για απομείωση ετησίως σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

2) Περιορισμένης διάρκειας ωφέλιμης ζωής

Αφορά στις περιπτώσεις που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο

αποσβένεται. Η αποσβέσιμη αξία (depreciable amount) του άυλου περιουσιακού στοιχείου αυτού προσδιορίζεται ως το κόστος (ή η εύλογη αξία) αφαιρούμενης της υπολειμματικής του αξίας. Θα πρέπει να αποσβένεται σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, ως εξής:

- Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση (ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει). Για την έναρξη λοιπόν των αποσβέσεων, δεν έχει τόση σημασία το πότε αρχίζει πραγματικά να χρησιμοποιείται, αλλά το πότε μπορεί να αρχίσει να χρησιμοποιείται. Η απόσβεση παύει κατά τη συντομότερη ημερομηνία μεταξύ της κατάταξης του ως κατεχόμενο προς πώληση (ΔΠΧΑ 5) και της παύσης της αναγνώρισης του.

Η μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, τότε θα χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου. Το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει επίσης να εκτιμηθεί για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή είναι μηδενική εκτός και αν:

υπάρχει μια δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή υπάρχει ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και: η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και πιθανολογείται ότι θα συνεχίσει να υπάρχει τέτοια αγορά μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Μεταγενέστερες Δαπάνες

Είναι η φύση πολλών άυλων περιουσιακών στοιχείων τέτοια που δεν επιτρέπει προσθήκες ή αντικαταστάσεις μέρους τους. Στις περισσότερες περιπτώσεις οι μεταγενέστερες της αρχικής αναγνώρισης δαπάνες αφορούν σε συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου και δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης τους ως περιουσιακά στοιχεία. Επίσης, συχνά είναι ιδιαίτερα δύσκολο να αποδοθεί μια μεταγενέστερη δαπάνη σε ένα συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί της οικονομικής οντότητας στο σύνολο της. Συνεπώς, μεταγενέστερες δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά ή την ολοκλήρωσή του θα πρέπει να

αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, εκτός αν είναι πιθανόν ότι οι δαπάνες αυτές θα δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη μεγαλύτερα από αυτά που είχαν αρχικά εκτιμηθεί και οι δαπάνες μπορούν να επιμετρηθούν και να αποδοθούν στο συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο με αξιοπιστία.

Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων, γνωστοποιείται:

- Η ωφέλιμη ζωή ή ο συντελεστής απόσβεσης
- Η μέθοδος απόσβεσης
- Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία
- Η σωρευμένη απόσβεση και οι ζημίες απομείωσης
- Τα συγκεκριμένα κονδύλια της κατάστασης συνολικού εισοδήματος στα οποία περιλαμβάνεται η απόσβεση
- Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου, στην οποία να προκύπτουν ξεχωριστά οι προσθήκες από:

I. ανάπτυξη εσωτερικά της οικονομικής οντότητας

II. αγορά

III. συνένωση επιχειρήσεων

- Τη βάση για τον προσδιορισμό ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή .
- Περιγραφή και λογιστική αξία των μεμονωμένα, σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Πληροφορίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους
- Δεσμεύσεις για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

3.5.ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους (recoverable amount) και να καθορίσει τον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας.

Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. γη, κτίρια, μηχανήματα και εξοπλισμός, άυλα περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται σε

αναπροσαρμοσμένες αξίες στο πλαίσιο του ΔΛΠ 16 και του ΔΛΠ 38) και της υπεραξίας συμπεριλαμβανομένων των εξής χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων:

Συμμετοχές σε: • θυγατρικές (ΔΛΠ 27)

• Συγγενείς (ΔΛΠ 28)

• Κοινοπραξίες (ΔΛΠ 31)

• Επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρούνται στο κόστος (ΔΛΠ 40).

Το ΔΛΠ 36 δεν εφαρμόζεται στα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία

-Αποθέματα – ΔΛΠ 2

-Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων - ΔΛΠ 11

-Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία - ΔΛΠ 12

-Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους – ΔΛΠ 19

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία - ΔΛΠ 39

- Επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρούνται σε εύλογη αξία - ΔΛΠ 40

- Ορισμένα γεωργικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία - ΔΛΠ 41

- Περιουσιακά στοιχεία από ασφαλιστήρια συμβόλαια – ΔΠΧΑ 4

- Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση – ΔΠΧΑ 5

Βασικές Έννοιες

Ανακτήσιμο ποσό (recoverable amount)

Η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησής (καθαρή τιμή πώλησης) και της αξίας λόγω χρήσης του.

Λογιστική αξία (carrying amount)

Το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη αξία (fair value)

Το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή που διενεργείται σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Αξία λόγω χρήσης (value in use)

Η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από:

- τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και
- τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ζημιά απομείωσης (impairment loss)

Είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Αναγνώριση στοιχείου που μπορεί να έχει απομειωθεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εκτιμάται από τη διοίκηση της οικονομικής οντότητας αν, και κατά πόσο, υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι απομειωμένη (δηλ. η λογιστική του αξία να υπερβαίνει το μεγαλύτερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του και της αξίας λόγω της χρήσης του). Το ΔΛΠ 36 παραθέτει μια λίστα με συνήθεις εξωτερικές και εσωτερικές ενδείξεις απομείωσης. Αν υπάρχουν ενδείξεις ότι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει απομειωθεί, τότε πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου αυτού, δηλαδή να ελεγχθεί το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση. Για τα ακόλουθα όμως είδη άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα ανακτήσιμα ποσά θα πρέπει να επιμετρούνται ετησίως και ανεξαρτήτως εάν υπάρχει ή όχι κάποια ένδειξη απομείωσης της αξίας τους:

- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή και
- Η υπεραξία που αποκτήθηκε κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

Παρατηρούμε ότι αυτά τα περιουσιακά στοιχεία που πρέπει να ελέγχονται ετησίως είναι και αυτά που δεν αποσβένονται.

Συχνές περιπτώσεις απομείωσης

1) Από εξωτερικές πηγές , όπως η αγοραία αξία (market value) ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει μειωθεί,

- Σημαντικά δυσμενείς για την οικονομική οντότητα εξελίξεις (τεχνολογικές, οικονομικές, νομικές, ή άλλες),
- Κίνηση (αύξηση / μείωση) επιτοκίων (επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο των μελλοντικών ταμειακών ροών σε παρούσες αξίες),
- Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων να είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση στη χρηματιστηριακή αγορά της οικονομικής οντότητας .

2) Από εσωτερικές πηγές , όπως την οικονομική απαξίωση η την φυσική ζημιά , χειρότερη οικονομική απόδοση από την αναμενόμενη .

Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού

Για ένα περιουσιακό στοιχείο, ανακτήσιμο ποσό (recoverable amount) είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας (fair value) μείον τα κόστη της διάθεσης του (less costs to sell) και της αξίας του λόγω χρήσης (value in use).

- Εάν είτε η εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης είτε η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε δεν είναι αναγκαίος ο υπολογισμός του άλλου ποσού. Είτε με τη χρήση του είτε με την πώληση του, στην οικονομική οντότητα θα εισρεύσει μεγαλύτερη αξία από τη λογιστική αξία με την οποία το περιουσιακό στοιχείο έχει αναγνωριστεί και συνεπώς δεν υφίσταται ανάγκη απομείωσης της αξίας του.
- Εάν η εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε ως ανακτήσιμο ποσό θεωρείται η αξία λόγω χρήσης.
- Για περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση, το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης τους.

Αναγνώριση μιας ζημιάς απομείωσης

Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του.

Η ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (income statement). Αν όμως το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα (other comprehensive income) μειωτικά του πλεονάσματος (αποθεματικού) αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο στην έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το υπόλοιπο του αποθεματικού αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης αναπροσαρμόζεται στις μελλοντικές περιόδους ώστε η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει) να κατανέμεται σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση υπεραξίας

Για τους σκοπούς ελέγχου για τυχόν απομείωση, η υπεραξία (goodwill) θα πρέπει να επιμερίζεται σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών του αποκτώντος.

Ο επιμερισμός της υπεραξίας δεν αφορά μόνον στις νέες μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών που προέκυψαν από τη συνένωση των επιχειρήσεων, αλλά αφορά σε όλες τις μονάδες που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης,

ανεξάρτητα από το αν περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις της αποκτηθείσας εταιρείας αντιστοιχίζονται ή όχι σε εκείνες τις μονάδες. Κάθε μονάδα στην οποία επιμερίζεται υπεραξία πρέπει:

- Να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας, στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς πληροφόρησης της διοίκησης ,
- Να μην υπερβαίνει το μέγεθος ενός λειτουργικού τομέα (operating segment) σύμφωνα με τον προσδιορισμό του ΔΠΧΑ 8 «Λειτουργικοί τομείς». Μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, θα πρέπει να ελέγχεται για απομείωση τουλάχιστον ετησίως, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας (περιλαμβανομένης της υπεραξίας) με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας συνολικά ως προς το:
- Εάν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, οπότε η μονάδα και η επιμερισθείσα σε αυτήν υπεραξία δεν χρειάζεται να απομειωθούν,
- Εάν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει ζημία απομείωσης.

Λογιστική πράξη απομείωσης υπεραξίας .

Η ζημία απομείωσης κατανέμεται για να μειωθεί η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας με την εξής σειρά:

- Πρώτα μειώνεται η λογιστική αξία της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί στη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών,
- Έπειτα μειώνονται οι λογιστικές αξίες των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας αναλογικά, βάσει της λογιστικής αξίας τους.

Η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να μειώνεται κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:

- Της εύλογης αξίας του μείον το κόστος πώλησης (αν είναι προσδιορίσιμη)
- Της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιορίσιμη)
- Του μηδενός.

Αναστροφή μιας ζημιάς απομείωσης

Ίδια προσέγγιση όπως στον προσδιορισμό των απομειωμένων περιουσιακών στοιχείων:

Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης μπορεί να έχει μειωθεί, δηλαδή αν έχει αυξηθεί η ανακτήσιμη αξία. Εάν ναι, υπολογίζεται το ανακτήσιμο ποσό. Για να αναστραφεί η

απομείωση, όμως, θα πρέπει να έχει μεταβληθεί (ευνοϊκά προφανώς) κάποιος από τους παράγοντες που οδήγησαν στην αρχική αναγνώριση της απομείωσης.

Λογιστική πράξη της αναστροφής απομειωμένων περιουσιακών στοιχείων

- Η αυξημένη λογιστική αξία λόγω αναστροφής δεν θα πρέπει να είναι μεγαλύτερη από αυτή του αναπόσβεστου ιστορικού κόστους εάν δεν είχε αναγνωριστεί η απομείωση (αφού δηλαδή «ξανατρέξουν» οι αποσβέσεις που θα είχαν καταχωρηθεί αν δεν είχε απομειωθεί το περιουσιακό στοιχείο).
- Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αναγνωρίζεται ως έσοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (εκτός και αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία βάσει ενός άλλου προτύπου όπως π.χ. του ΔΛΠ 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», οπότε θα αντιμετωπίζεται ως μια αύξηση αναπροσαρμογής).
- Αναπροσαρμογή απόσβεσης για μελλοντικές περιόδους.
- Απαγορεύεται η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία

Γνωστοποιήσεις

Γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

- Ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος.
- Ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος.
- Ζημίες απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος.
- Ζημίες απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναστράφηκαν και αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος.

Γνωστοποιήσεις κατά τομέα (για οικονομικές οντότητες που παρουσιάζουν πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8):

- Τις ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν
- Τις ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν

Άλλες γνωστοποιήσεις:

Εάν μια μεμονωμένη ζημία απομείωσης ή αναστροφή είναι σημαντική, γνωστοποιούνται:

- Τα γεγονότα και οι συνθήκες που οδήγησαν στη ζημία απομείωσης.
- Το ποσό της ζημίας απομείωσης .

- Για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο: τη φύση και τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο (το τελευταίο ισχύει εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8).
- Για μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών: περιγραφή, το ποσό της ζημίας απομείωσης(αναστροφή) κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8.
- Αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, γνωστοποιείται η βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.
- Αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, γνωστοποιείται το προεξοφλητικό επιτόκιο.
- Αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης καθορίζεται από προβλέψεις προεξοφλημένων ταμειακών ροών, απαιτούνται γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτές τις προβλέψεις. Αν οι ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν (αναστράφηκαν) είναι ουσιώδεις στο σύνολό τους για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων, γνωστοποιούνται:
- Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται
- Τα κύρια γεγονότα και οι συνθήκες

Επίσης γνωστοποιούνται λεπτομερείς πληροφορίες για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών όταν η υπεραξία ή ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της μονάδας (π.χ. προεξοφλητικό επιτόκιο, συντελεστής ανάπτυξης κ.α.)

3.6. ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Ο σκοπός του ΔΠΧΑ 5 είναι να βελτιώσει την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν προβλέψεις για τις ταμειακές ροές, τη δυνατότητα δημιουργίας εσόδων και την οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας. Το πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπτούσων δραστηριοτήτων.

Πεδίο εφαρμογής

Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του ΔΠΧΑ 5 μπορούν να εφαρμοστούν σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και σε όλες τις ομάδες εκποίησης (disposal groups) της οικονομικής οντότητας.

Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του ΔΠΧΑ 5 δεν τίθενται σε εφαρμογή στα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία, τα οποία επιμετρώνται σύμφωνα με άλλα Πρότυπα:

- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»)
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζομένους»)
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39«Χρηματοοικονομικά Μέσα»
- Ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος στο σημείο πώλησής τους (ΔΛΠ 41 «Γεωργία»)
- Συμβατικά δικαιώματα στο πλαίσιο ασφαλιστήριων συμβολαίων (ΔΠΧΑ 4 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια»)

Προϋποθέσεις κατάταξης και παρουσίασης

Το κοινό χαρακτηριστικό μεταξύ των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και των ομάδων εκποίησης είναι ότι η λογιστική τους αξία αναμένεται να ανακτηθεί μέσω της πώλησης τους και όχι μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης τους.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ορίζονται εκείνα που δεν πληρούν τον ορισμό ενός κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου.

Κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο κατατάσσονται αυτά που αναμένεται να ρευστοποιηθούν ή προορίζονται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας, η όταν κατέχεται κατά κύριο λόγο για εμπορική εκμετάλλευση, Όταν αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, και όταν αφορά μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα .

Ομάδες εκποίησης

Ομάδα εκποίησης (disposal group) είναι μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων τα οποία προορίζονται για εκποίηση όλα μαζί ως μια ομάδα στα πλαίσια μίας και μόνο συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένων και των υποχρεώσεων που σχετίζονται άμεσα με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που θα μεταβιβαστούν στα πλαίσια της συναλλαγής αυτής. Η ομάδα περιλαμβάνει και την αποκτηθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία, αν η ομάδα εκποίησης είναι μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών

(cash generating unit) ή εάν αποτελεί μια εκμετάλλευση μέσα σε μια τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Διακοπείσες Δραστηριότητες

Διακοπέισα δραστηριότητα (discontinued operation) είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας (component of an entity) που είτε έχει ήδη διατεθεί είτε κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και:

I. Αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό, μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μία γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων,

II. Αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος εκποίησης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων, ή

III. Είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

Ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνει λειτουργίες και ταμειακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οικονομική οντότητα.

Παρουσίαση

Η οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει και θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τις οικονομικές επιπτώσεις των διακοπτουσών δραστηριοτήτων και των διαθέσεων των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων .

Περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται προς πώληση

Ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) πρέπει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση αν η λογιστική του αξία πρόκειται να ανακτηθεί κυρίως μέσω της πώλησης του και όχι μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του.

Όροι που πρέπει να ισχύουν για να καταταχθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως κατεχόμενο προς πώληση .

Το περιουσιακό στοιχείο να είναι διαθέσιμο και σε κατάσταση κατάλληλη για άμεση πώληση, και η πώληση να είναι πολύ πιθανό (highly probable) να πραγματοποιηθεί εντός 12 μηνών από την κατάταξή του ως κατεχόμενου προς πώληση. Για να μπορεί να γίνει αυτό αποδεκτό θα πρέπει να ισχύουν σωρευτικά τα εξής:

1 Η διοίκηση να έχει δεσμευτεί σε πρόγραμμα πώλησής του,

2 Να έχει αρχίσει ενεργά η προσπάθεια εξεύρεσης αγοραστή,

3 Το περιουσιακό στοιχείο να είναι ενεργά διαπραγματεύσιμο προς πώληση σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την εύλογη αξία του, και με όρους πώλησης που να είναι συνήθεις για τέτοιες συναλλαγές,

4 Οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα πώλησης ή ανάκληση του προγράμματος.

Τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διατεθούν μέσω πώλησης. Συνεπώς, οι δραστηριότητες που αναμένεται να παύσουν σταδιακά ή να εγκαταλειφθούν δεν πληρούν τον ορισμό αλλά μπορούν να καταταχθούν ως διακοπείσες δραστηριότητες μόλις εγκαταλειφθούν .

Τα κριτήρια πληρούνται μετά την ημερομηνία ισολογισμού

Αν τα κριτήρια κατάταξης ως κατεχόμενο προς πώληση πληρούνται μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα δε θα πρέπει να κατατάξει τα περιουσιακά στοιχεία ως κατεχόμενα προς πώληση αλλά να προβεί σε γνωστοποιήσεις. Στις σημειώσεις γνωστοποιείται μια περιγραφή των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων καθώς και πληροφορίες για την αναμενόμενη πώληση. Δηλαδή, αντιμετωπίζεται ως ένα μη διορθωτικό γεγονός μετά την ημερομηνία αναφοράς (σύμφωνα με το ΔΛΠ 10). Επίσης, το γεγονός αυτό αποτελεί ένδειξη για πιθανή ζημία από απομείωση του περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς πρέπει να ελεγχθεί για απομείωση.

Περιουσιακά στοιχεία που αγοράστηκαν με σκοπό την επαναπώλησή τους

Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) αποκλειστικά με προοπτική να το εκποιήσει μεταγενέστερα, κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνο αν πληρούνται τα εξής κριτήρια:

Η πώληση να είναι πολύ πιθανό να πραγματοποιηθεί εντός 12 μηνών, και επίσης πολύ πιθανό ότι όλα τα κριτήρια αναγνώρισης (η δέσμευση σε πρόγραμμα πώλησής, ενεργή προσπάθεια εξεύρεσης αγοραστή, λογική τιμή, κλπ) που δεν πληρούνται εκείνη την ημερομηνία θα ικανοποιούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).

Γνωστοποιήσεις –Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση πρέπει να γνωστοποιηθούν διακριτά από άλλα περιουσιακά στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Οι υποχρεώσεις μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση πρέπει επίσης να παρουσιάζονται διακριτά από τις άλλες υποχρεώσεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Υπάρχουν αρκετές πρόσθετες γνωστοποιήσεις, συμπεριλαμβανομένης της περιγραφής της φύσης των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και των γεγονότων και των περιστάσεων που διέπουν τη μελλοντική πώληση. Οι προσαρμογές της τρέχουσας περιόδου σε ποσά που προηγουμένως παρουσιάστηκαν ως διακοπείσες δραστηριότητες πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Αν μια οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει ένα στοιχείο ως κατεχόμενο προς πώληση, τα αποτελέσματα των λειτουργιών του συστατικού μέρους που είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί στις διακοπείσες δραστηριότητες ανακατατάσσονται και συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες για όλες τις παρουσιαζόμενες συγκριτικές περιόδους.

3.7. ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει τις αρχές για τον τρόπο και το χρόνο κεφαλαιοποίησης του κόστους Δανεισμού .

Ορισμός του Κόστους Δανεισμού

Το κόστος δανεισμού είναι το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις και το οποίο θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν δεν είχε γίνει το έξοδο για το περιουσιακό στοιχείο.

Στο κόστος δανεισμού κατανέμονται οι τόκοι υπεραναλήψεων και οι τόκοι τόσο βραχυπρόθεσμων όσο και μακροπρόθεσμων δανείων.

- Απόσβεση διαφοράς της «υπό το άρτιο» λήψης ή «υπέρ το άρτιο» εξόφλησης δανείων
- Απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για τη λήψη δανείων
- Χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ 17)

- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων
- Καταβολή μερισμάτων σε εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές που κατατάσσονται ως υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 .

Περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις

Τα κόστη δανεισμού που το αφορούν πρέπει κατ' ανάγκη να χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του. Το ΔΛΠ 23 δεν δίνει περαιτέρω οδηγίες σχετικά με το τι αποτελεί σημαντική χρονική περίοδος. Η διοίκηση αποφασίζει ποια περιουσιακά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις, λαμβάνοντας υπόψη το είδος του περιουσιακού στοιχείου και τη χρήση για την οποία προορίζεται. Ένα περιουσιακό στοιχείο που χρειάζεται περισσότερο από ένα χρόνο για να είναι έτοιμο προς χρήση αποτελεί συνήθως περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γνωστοποιούνται τα κριτήρια που η οικονομική οντότητα ακολουθεί ώστε να υπάρχει συνέπεια στις ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές μεταξύ των χρήσεων. Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις αποτελούν:

- Τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να κατασκευαστούν ή να καταστούν κατάλληλα προς πώληση. Επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των τόκων εφόσον ο κύκλος παραγωγής απαιτεί μια «σημαντική χρονική περίοδο», π.χ. το κρασί ή το τυρί.
- Τα βιομηχανοστάσια (ΔΛΠ 16)
- Οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος ή ενέργειας (ΔΛΠ 16)
- Οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία (ΔΛΠ 40).

Τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις:

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 39).
- Τα αποθέματα που κατασκευάζονται ή καθίστανται κατάλληλα προς πώληση εντός σύντομης χρονικής περιόδου (ΔΛΠ 2).
- Περιουσιακά στοιχεία τα οποία όταν αποκτώνται είναι ήδη έτοιμα για χρήση ή για πώληση.

Κεφαλαιοποίηση

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα ή έμμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποιείται προσαυξάνοντας το κόστος του στοιχείου αυτού:

Χρ. Περιουσιακό Στοιχείο

Π. Κόστος Δανεισμού

Το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται εφόσον είναι πιθανόν ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα και εφόσον το κόστος αυτό μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το κόστος δανεισμού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αυτό αφορά.

Δανεισμός άμεσα σχετιζόμενος με το περιουσιακό στοιχείο

Όσον αφορά κεφάλαια που προέρχονται από δανεισμό άμεσα σχετιζόμενο με το κατασκευαζόμενο/παραγόμενο περιουσιακό στοιχείο, τα κόστη δανεισμού τα οποία ενσωματώνονται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου υπολογίζονται ως εξής:

κόστος άμεσα σχετιζόμενου δανεισμού προς κεφαλαιοποίηση

↓

(πραγματοποιηθέν κόστος δανεισμού)

—

(έσοδα από τυχόν προσωρινές τοποθετήσεις των κεφαλαίων από τον εν λόγω δανεισμό)

Είναι σύνηθες μια οικονομική οντότητα να εκταμιεύει ένα δάνειο για να χρηματοδοτήσει μια επένδυση για την οποία οι πληρωμές γίνονται σταδιακά. Εν τω μεταξύ, τα δανεισμένα κεφάλαια τοποθετούνται σε βραχυχρόνιες επενδύσεις μέχρι να χρησιμοποιηθούν για τις σταδιακές πληρωμές. Τα έσοδα των τόκων από τέτοιες βραχυχρόνιες τοποθετήσεις αφαιρούνται από το κόστος δανεισμού που θα κεφαλαιοποιηθεί.

Δανεισμός στα πλαίσια του γενικού δανεισμού της οικονομικής οντότητας ή του ομίλου

Όσον αφορά κεφάλαια που προέρχονται από τον ΓΕΝΙΚΟ δανεισμό της οικονομικής οντότητας (ή και ενός ομίλου εταιρειών που χρησιμοποιούν κεφάλαια που ο όμιλος δανείζεται κεντρικά):

Κόστος γενικού δανεισμού προς κεφαλαιοποίηση

↓

Πραγματοποιηθέν κόστος δανεισμού

-

(Συντελεστής κεφαλαιοποίησης) x (Δαπάνες επί του περιουσιακού στοιχείου)

Συντελεστής κεφαλαιοποίησης= ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων για την εκάστοτε περίοδο .
Εξαιρούνται τα δάνεια που είναι άμεσα συσχετιζόμενα με την απόκτηση κάποιου περιουσιακού στοιχείου .

Εφαρμογή ενός συντελεστή κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Ως συντελεστής κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας, εξαιρουμένων των δανείων που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

- Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιηθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού
- Το πρότυπο, όσον αφορά στο γενικό δανεισμό, δεν ζητά να αφαιρεθούν από το κόστος δανεισμού τυχόν έσοδα από επενδεδυμένα δανειακά κεφάλαια (investment income) όπως π.χ. τόκοι καταθέσεων. Αυτό είναι λογικό καθώς δεν είναι εφικτό να συσχετιστεί όλο ή μέρος των πιστωτικών αυτών τόκων με τα δανειακά κεφάλαια που αντλήθηκαν, αφού μέρος ή και ολόκληρο το επενδεδυμένο κεφάλαιο ενδέχεται να προέρχεται από πλεονάσματα που δημιουργήθηκαν από θετικές λειτουργικές ταμειακές ροές και όχι απαραίτητα από καταθέσεις που προέρχονται από κεφάλαια που εισέρευσαν στην εταιρεία από γενικό δανεισμό.
- Ανεξάρτητα αν η οικονομική οντότητα έχει θετικές λειτουργικές ταμειακές ροές ή όχι, θα πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί κόστος γενικού δανεισμού βάσει του δανεισμού που η εταιρεία έχει λάβει, με χρήση του προαναφερθέντος επιτοκίου κεφαλαιοποίησης .

Η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού συνεχίζεται ακόμα κι αν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Ωστόσο, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου συνολικά θα πρέπει να ελέγχεται για τυχόν απομείωση στα πλαίσια του ΔΛΠ 36 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων» .

Κόστος Ιδίων κεφαλαίων

Το ΔΛΠ 23 δεν αναφέρεται σε κόστος ιδίων κεφαλαίων, τόσο πραγματικό όσο και τεκμαρτό, ή σε κόστος ευκαιρίας, αλλά μόνον σε κόστος δανεισμού είτε άμεσα συσχετιζόμενου είτε γενικού δανεισμού. Συνεπώς μόνο εφόσον υπάρχει δανεισμός μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί το σχετικό κόστος.

Εναρξη και παύση κεφαλαιοποίησης

Εναρξη

Η κεφαλαιοποίηση αρχίζει κατά την ημερομηνία που για την οικονομική οντότητα ισχύουν σωρευτικά τα εξής:

- Πραγματοποιεί δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο,
- Υφίσταται κόστος δανεισμού,
- Προβαίνει σε δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Αναστολή

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργή ανάπτυξη του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις έχει διακοπεί.

Παύση

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά περατωθεί .

Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρέχουν πληροφόρηση για:

- (α) τη λογιστική πολιτική που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού,
- (β) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και,
- (γ) το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση.

Κεφάλαιο 4^ο Υποχρεώσεις

4.1. ΔΛΠ 37 Προβλέψεις ,ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Σκοπός :Ο σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια αναγνώρισης και τις βάσεις επιμέτρησης των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και να εξασφαλίσει ότι οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων είναι επαρκείς

ώστε να μπορούν οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρόνο εκδήλωσης και την οικονομική επίπτωση των γεγονότων αυτών.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται από τις οικονομικές οντότητες όλων των κλάδων. Αφορά στη λογιστική των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων. Καθορίζει τις προϋποθέσεις αναγνώρισης μιας πρόβλεψης. Καθοδηγεί τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων για να αποφασίσουν πότε πρέπει:

- Να αναγνωρίσουν (λογιστικοποιήσουν) μια πρόβλεψη ή
- Να προβούν μόνον σε γνωστοποίηση πληροφοριών στις σημειώσεις ή
- Να μην κάνουν καμία ενέργεια.

Το ΔΛΠ εξαιρεί υποχρεώσεις και ενδεχόμενα που απορρέουν από:

- Χρηματοοικονομικά μέσα που λογιστικοποιούνται στην εύλογη αξία (το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που καταχωρούνται σε αποσβεσμένο κόστος)
- Μη επαχθείς εκτελεστές συμβάσεις (για παράδειγμα συμβάσεις στο πλαίσιο των οποίων αμφοτέρωτα τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν εκτελέσει μερικώς τις υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση).
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια από ασφαλιστές και
- Γεγονότα ή συναλλαγές που καλύπτονται από άλλο ΔΛΠ (π.χ. φόροι εισοδήματος, μισθώσεις, αμοιβές προσωπικού, πάγια, αποθέματα).

Βασικές Έννοιες

Πρόβλεψη: Μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση:

- Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και
- Ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων (πληρωμή).

Ενδεχόμενη υποχρέωση:

- Μια πιθανή (possible – πιο πιθανό να μην προκύψει) δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και η έκβαση της οποίας εξαρτάται από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων μη ελεγχόμενων εξ ολοκλήρου από την οικονομική οντότητα .
- Μια υφιστάμενη δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα της οποίας η πληρωμή δεν είναι πιθανή ή το ποσό της υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο:

- Ένα πιθανό (possible) περιουσιακό στοιχείο (π.χ. απαίτηση) που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, του οποίου η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν υπόκεινται πλήρως στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας.

Αναγνώριση μιας πρόβλεψης

Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη όταν και μόνο όταν:

1. Έχει προκύψει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος (δεσμευτικό γεγονός) και
2. Είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση. Ο όρος «πιθανό» ορίζεται ως «πιθανότερο να συμβεί από το να μη συμβεί» και
3. Το ποσό μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

Η πρόβλεψη πιστώνεται μεν στις υποχρεώσεις, ωστόσο, όταν αυτή αυξάνει (μειώνεται) η χρέωση (πίστωση) εμφανίζεται είτε στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος είτε στο ενεργητικό (π.χ. πάγια ή αγορές / απόθεμα).

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί αφορούν σε εγγραφές τακτοποιητικές μεταξύ των χρήσεων και αφορούν σε μη τιμολογημένες αγορές ή υπηρεσίες που παρελήφθησαν (δηλαδή σε δεδουλευμένα έξοδα ή αγορές). Έχουν πολύ μικρό βαθμό αβεβαιότητας και για τον λόγο αυτό δεν κατατάσσονται στις προβλέψεις αλλά ενσωματώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των υποχρεώσεων για τις οποίες σχηματίστηκαν (π.χ. αγορές υπό παραλαβή εμφανίζονται αυξητικά του λογαριασμού των προμηθευτών εμπορευμάτων).

Δεσμευτικό γεγονός

Δεσμευτικό γεγονός είναι εκείνο το γεγονός το οποίο δημιουργεί μια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση και συνεπώς έχει ως αποτέλεσμα μια οικονομική οντότητα να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Νομική Δέσμευση

Νομική δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από τους όρους μιας σύμβασης, ενός συμβολαίου, τη νομοθεσία ή από άλλη κανονιστική / διοικητική πράξη κατ' εφαρμογή του νόμου.

Τεκμαιρόμενη Δέσμευση

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προκύπτει είτε από κάποια πρακτική του παρελθόντος είτε από δημοσιοποιημένες εμπορικές ή λογιστικές

πολιτικές είτε από συγκεκριμένες δηλώσεις / δεσμεύσεις, οι οποίες δημιούργησαν μια ισχυρή προσδοκία από πλευράς τρίτων μερών. Παράδειγμα, ένα κατάστημα λιανικής που έχει ως εμπορική πολιτική να επιτρέπει στους πελάτες του να επιστρέψουν τα εμπορεύματα εντός περιόδου 30 ημερών έχει, με τον τρόπο αυτό, δημιουργήσει στους πελάτες του μια βάσιμη προσδοκία.

Παρούσες αξίες

Όταν η διευθέτηση της υποχρέωσης επεκτείνεται πέραν του έτους (π.χ. μια δικαστική υπόθεση της οποίας η αποζημίωση θα καταβληθεί μετά από πολλά έτη δικαστικών αγώνων), το πρότυπο απαιτεί τη χρήση της μεθόδου προεξόφλησης, δηλ. την καταγραφή της εκτιμώμενης δέσμευσης σε παρούσα αξία αφού ληφθεί υπόψη η διαχρονική αξία του χρήματος. Προϋπόθεση φυσικά για αυτό αποτελεί να είναι σημαντική η σχετική επίδραση .

Επιτόκιο προεξόφλησης

Αφού εκτιμηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένονται σε σχέση με τη συγκεκριμένη μελλοντική υποχρέωση, το πρότυπο απαιτεί, εφόσον η επίδραση της προεξόφλησης στο ύψος της υποχρέωσης (δηλ. η διαφορά πριν και μετά την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών) είναι σημαντική, η υποχρέωση να αναγνωριστεί σε παρούσες αξίες. Το επιτόκιο της προεξόφλησης θα είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο που θα αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη χρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο δεν θα αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές έχουν ήδη προσαρμοστεί.

Αποζημιώσεις

Οι αποζημιώσεις από τρίτα μέρη θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό μιας πρόβλεψης, μόνο όταν είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί. Η επιστροφή θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό και να μην συμψηφίζεται με την εκτιμώμενη δέσμευση. Ωστόσο, στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος, η πρόβλεψη μπορεί να παρουσιαστεί καθαρή, δηλαδή μειωμένη κατά το ποσό της αποζημίωσης που αναγνωρίστηκε.

Μελλοντικές λειτουργικές ζημιές

Προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές δεν αναγνωρίζονται. Αυτό απαγορεύεται επειδή οι μελλοντικές λειτουργικές ζημιές δεν πληρούν τον ορισμό της υποχρέωσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς καθώς δεν υπάρχουν παρελθόντα

δεσμευτικά γεγονότα, καθώς οι συναλλαγές δεν έχουν προκύψει ακόμα. Ωστόσο χρειάζεται προσοχή στα εξής:

- Η πώληση παγίου με ζημία αποτελεί ένδειξη απομείωσης της αξίας του περιουσιακού στοιχείου (ΔΛΠ 36).
- Η πώληση αποθέματος με ζημία αποτελεί ένδειξη απομείωσης της αξίας του καθώς η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι χαμηλότερη του μεταφερόμενου υπολοίπου (ΔΛΠ 2).

Επαχθείς συμβάσεις

Αναγνωρίζεται πρόβλεψη για παρούσες δεσμεύσεις στο πλαίσιο επαχθών συμβάσεων. Επαχθείς είναι οι συμβάσεις στις οποίες τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων που απορρέουν από αυτές υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένονται από την εκτέλεσή τους. Τα αναπόφευκτα έξοδα αφορούν στο «ελάχιστο καθαρό κόστος της υπαναχώρησης από τη σύμβαση». Τα αναπόφευκτα έξοδα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

- Του κόστους εκτέλεσης της σύμβασης ή
- Του κόστους που προκύπτει από τυχόν αδυναμία εκτέλεσης ή καταγγελία της σύμβασης. (π.χ. αποζημιώσεις, ποινές, κλπ)

Περιβαλλοντική υποχρέωση

Δαπάνες καθαρισμού και ποινές για περιβαλλοντική ζημία (π.χ. μια πετρελαιοκηλίδα από δεξαμενόπλοιο που μολύνει τα θαλάσσια ύδατα κοντά σε ένα λιμένα) θα πρέπει να προβλεφθούν στις χώρες που έχουν νόμους οι οποίοι απαιτούν τον καθαρισμό και την αποκατάστασή τους, καθώς αυτό θα οδηγούσε σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη κατά τον διακανονισμό ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οικονομικής οντότητας. Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα που προκάλεσε την περιβαλλοντική ζημία λειτουργεί σε μια χώρα η οποία δεν έχει περιβαλλοντική νομοθεσία η οποία να απαιτεί τον καθαρισμό, πιθανόν και πάλι να πρέπει να διενεργήσει πρόβλεψη με βάση την αρχή της τεκμαιρόμενης δέσμευσης.

Έξοδα απενεργοποίησης-αποσυναρμολόγησης

Ας υποθέσουμε ότι μια εταιρεία εκμετάλλευσης πετρελαίου εγκατέστησε ένα διωλιστήριο σε μισθωμένη γη και στη λήξη της σύμβασης μίσθωσης προβλέπεται ότι το διωλιστήριο πρέπει να απομακρυνθεί. Οι εκτιμώμενες δαπάνες απενεργοποίησης / αποσυναρμολόγησης θα προκύψουν στο τέλος της χρήσης του διωλιστηρίου. Πρέπει να αναγνωριστεί πρόβλεψη για την παρούσα αξία των εκτιμώμενων εξόδων

αποσυναρμολόγησης κατά την ημερομηνία λήξης της συμβάσεως. Συγκεκριμένα, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να σχηματίσει τη σχετική πρόβλεψη σε παρούσες αξίες στις μακροπρόθεσμες συνήθως υποχρεώσεις, ενώ η χρέωση της πρόβλεψης θα αυξήσει το σχετικό πάγιο στο ενεργητικό και θα αποσβένεται όπως αυτό.

Έξοδα αναδιάρθρωσης

Αναδιάρθρωση είναι:

1. Η πώληση ή ο τερματισμός ενός επιχειρηματικού κλάδου
2. Το κλείσιμο επιχειρηματικών εγκαταστάσεων
3. Οι μεταβολές στη δομή της διεύθυνσης
4. Η βασική αναδιοργάνωση μιας εταιρείας

Οι προβλέψεις αναδιάρθρωσης θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως ακολούθως:

I. Πώληση μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας

Αναγνωρίζεται πρόβλεψη μόνο εφόσον έχει προκύψει δεσμευτική σύμβαση αγοραπωλησίας. Εάν η δεσμευτική σύμβαση αγοραπωλησίας συναφθεί μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τότε γνωστοποιείται αλλά δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

II. Κλείσιμο ή αναδιάρθρωση

Αναγνωρίζεται μόνο μετά από την υιοθέτηση και τη δημόσια ανακοίνωση ενός λεπτομερούς επίσημου σχεδίου. Δεν αρκεί η απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου.

III. Μελλοντικές λειτουργικές ζημιές

Δεν θα πρέπει να αναγνωρίζονται προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές, ακόμα και στην περίπτωση αναδιάρθρωσης.

IV. Πρόβλεψη αναδιάρθρωσης κατά την εξαγορά

Αναγνωρίζεται πρόβλεψη για απόλυση εργαζομένων, κλείσιμο εγκαταστάσεων και κατάργηση σειράς προϊόντων μόνο εφόσον ανακοινωθεί κατά την εξαγορά και στην περίπτωση αυτή μόνο εάν έχει υιοθετηθεί ένα λεπτομερές επίσημο σχέδιο εντός 3 μηνών από την απόκτηση. Οι προβλέψεις αναδιάρθρωσης θα πρέπει να περιλαμβάνουν μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση και όχι το κόστος που σχετίζεται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Για δαπάνες που προγραμματίζονται από την οικονομική οντότητα σχετικά με αναδιορθώσεις πρέπει να σχηματίζεται σχετική πρόβλεψη επιβαρυντικά του αποτελέσματος, κατά την ημερομηνία που συντρέχουν οι προϋποθέσεις για αναγνώριση μιας πρόβλεψης. Ειδικά όμως για τα έξοδα αναδιοργάνωσης,

προκειμένου να θεωρηθεί ότι υπάρχει δεσμευτικό γεγονός πρέπει να ισχύουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

- Να υπάρχει λεπτομερές πρόγραμμα της αναδιοργάνωσης στο οποίο να αναφέρονται: Η δραστηριότητα την οποία αφορά, οι εγκαταστάσεις που επηρεάζονται ή τερματίζονται, ο αριθμός των εργαζομένων που θα αποζημιωθούν, η δαπάνη της αναδιοργάνωσης και το σχετικό χρονοδιάγραμμα.

- Να έχει δημιουργηθεί βάσιμη προσδοκία στους ενδιαφερομένους ότι η αναδιοργάνωση θα ολοκληρωθεί. Η προσδοκία αυτή προκύπτει με έναν από δύο τρόπους:

- Την έναρξη εφαρμογής της αναδιοργάνωσης ή

- Τη δημοσιοποίηση των λεπτομερειών του σχεδίου προς τους ενδιαφερόμενους.

Χρήση προβλέψεων

Οι προβλέψεις θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο για το σκοπό για τον οποίον είχαν αρχικά αναγνωρισθεί. Εάν μια δαπάνη αναγνωρισθεί έναντι μιας πρόβλεψης που είχε αρχικά αναγνωρισθεί για άλλο σκοπό, αυτό θα διαστρέβλωνε την απόδοση των εσόδων και αυτό δεν είναι επιτρεπτό. Όταν εκλείπει πλέον ο λόγος σχηματισμού μιας πρόβλεψης, αυτή αντιστρέφεται με πίστωση (αύξηση) του αποτελέσματος της χρήσης που κατέστη περιττή.

Επιμέτρηση προβλέψεων

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη θα είναι η βέλτιστη εκτίμηση (best estimate) της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, δηλαδή το ποσό που θα πλήρωνε η οικονομική οντότητα για το διακανονισμό της δέσμευσης. Αν θεωρήσουμε ότι δεν υπάρχει αγοραία αξία για παρόμοιες υποχρεώσεις αλλά είναι δυνατόν να εκτιμηθούν όλα τα πιθανά ενδεχόμενα και οι σχετικές πιθανότητες για κάθε ένα, η βέλτιστη εκτίμηση, μπορεί να προσεγγιστεί ως:

- Το πιο πιθανό ενδεχόμενο (δηλαδή αυτό με τη μεγαλύτερη πιθανότητα). Αυτή η μέθοδος, όμως αγνοεί τα υπόλοιπα πιθανά αποτελέσματα, ενώ αν το πιο πιθανό ενδεχόμενο είναι μηδέν, δίνεται το λανθασμένο συμπέρασμα ότι η οικονομική οντότητα δεν έχει υποχρέωση.

- Το μέγιστο ποσό (δηλαδή το χειρότερο δυνατό σενάριο). Αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε υπερβολική συντηρητικότητα κατά το σχηματισμό των προβλέψεων.

- Κατ'ελάχιστον, το μικρότερο ποσό στο εύρος των πιθανών εκβάσεων. Αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε πολλές πιθανές εκτιμήσεις και σε μείωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

- Η αναμενόμενη αξία, δηλαδή η αξία του κάθε ενδεχόμενου αποτελέσματος σταθμισμένη κατά την πιθανότητα έκβασης του κάθε ενδεχόμενου. Αυτή η μέθοδος καταλήγει σε μια εκτίμηση που λαμβάνει υπόψη όλα τα πιθανά ενδεχόμενα και τις πιθανοτητές τους. Ενδείκνυται για περιπτώσεις μεγάλων πληθυσμών παρόμοιων στοιχείων (όπως π.χ. η πρόβλεψη για ελαττωματικά προϊόντα).

Η μέθοδος που θα χρησιμοποιήσει μια οικονομική οντότητα εξαρτάται από τις συγκεκριμένες συνθήκες της πρόβλεψης που εκτιμά. Για προβλέψεις που αναφέρονται σε πολλά ή επαναλαμβανόμενα γεγονότα (π.χ. εγγυήσεις ή αποζημιώσεις πελατών), η αναμενόμενη αξία μάλλον αρμόζει περισσότερο. Για προβλέψεις, όμως, που αφορούν μεμονωμένα περιστατικά και δεσμεύσεις, μπορεί κάποια άλλη μέθοδος να είναι πιο κατάλληλη. Σε κάθε περίπτωση, αν ο διακανονισμός της υποχρέωσης θα γίνει μετά από σημαντικό χρονικό διάστημα (π.χ. μεγαλύτερο έτος) οι μετρήσεις γίνονται στη παρούσα προεξοφλημένη αξία χρησιμοποιώντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο προ φόρων που αντανακλά τις εκτιμήσεις της τρέχουσας αγοράς όσον αφορά τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που είναι συναφείς με τη δέσμευση.

Για να καταλήξει στη βέλτιστη εκτίμησή της, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάσει όλους τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που περιβάλλουν τα υποκείμενα γεγονότα. Αναμενόμενες ταμειακές εκροές θα πρέπει να προεξοφλούνται στην παρούσα αξία τους όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι σημαντική. Κατά την επιμέτρηση μιας πρόβλεψης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη μελλοντικά γεγονότα ως ακολούθως:

- Προβλέπονται εύλογες αλλαγές στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας
- Αγνοούνται τα πιθανά κέρδη από την πώληση περιουσιακών στοιχείων
- Εξετάζονται αλλαγές στη νομοθεσία, μόνο όταν είναι ουσιαστικά βέβαιο ότι η σχετική αλλαγή πρόκειται να θεσπιστεί.

Αναθεώρηση προβλέψεων

Η ανάγκη τυχόν αναθεώρησης των προβλέψεων θα πρέπει να εξετάζεται στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και οι παραδοχές βάσει των οποίων η πρόβλεψη προσδιορίστηκε θα πρέπει να προσαρμόζονται για να απεικονίσουν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Αν κατά την αναθεώρηση κριθεί ότι δεν είναι πλέον πιθανό ότι

μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, τότε η πρόβλεψη αντιλογίζεται μέσω των αποτελεσμάτων της τρέχουσας περιόδου.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Καθώς υπάρχει κοινή βάση όσον αφορά τις υποχρεώσεις που είναι αβέβαιες, το ΔΛΠ 37 ασχολείται επίσης με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Προβλέπει ότι οι επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να αναγνωρίζουν ενδεχόμενες υποχρεώσεις, αλλά θα πρέπει να τις γνωστοποιούν, εκτός κι αν η πιθανότητα εκροής οικονομικών πόρων είναι ελάχιστη (remote) καθώς στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται ούτε καν γνωστοποίηση. Αξίζει να υπενθυμίσουμε εδώ, ότι για μία υποχρέωση που είναι πιθανή (πιο πιθανή παρά όχι) θα πρέπει κανονικά να αναγνωριστεί η αντίστοιχη πρόβλεψη. Αν, όμως, το ποσό δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τότε δε διενεργείται πρόβλεψη αλλά γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν θα πρέπει να αναγνωρίζονται αλλά να γνωστοποιούνται όταν η εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή (probable) ήτοι περισσότερο πιθανή παρά όχι. Αν όμως η εισροή οικονομικών ωφελειών έχει καταστεί ουσιαστικά σίγουρη (virtually certain), τότε το περιουσιακό στοιχείο αυτό δεν αποτελεί πλέον ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις (ενεργητικό) .

Σύγκριση κριτηρίων αναγνώρισης ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων (στοιχείων ενεργητικού) και προβλέψεων (στοιχείο παθητικού) .

Το ΔΛΠ 37, βάσει της αρχής της συντηρητικότητας, ζητά να γίνεται πρόβλεψη (και άρα να αναγνωρίζεται υποχρέωση) αρκεί η σχετική υποχρέωση να είναι περισσότερο πιθανή παρά όχι (probable) ενώ για να αναγνωριστεί ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο ζητά να είναι η έκβαση ουσιαστικά σίγουρη (virtually certain).

Γνωστοποιήσεις

Συμφωνία για κάθε κατηγορία προβλέψεων:

- Υπόλοιπο έναρξης
- Πρόσθετες προβλέψεις
- Ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη)
- Αχρησιμοποίητα ποσά (που αντιλογίστηκαν)

- Ποσά που προέκυψαν από το γεγονός ότι αρχικά αναγνωρισμένη πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε παρούσες (προεξοφλημένες) αξίες και ο χρόνος της τακτοποίησης της πλησίασε κατά μία περίοδο (unwinding of the discounted provision)

- Υπόλοιπο κλεισίματος

Δεν απαιτείται συγκριτική παράθεση της αντίστοιχης ανάλυσης της περυσινής πρόβλεψης ως συγκριτικό στοιχείο.

Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, παρατίθεται μια σύντομη περιγραφή:

- Της φύσης.
- Του χρονοδιαγράμματος.
- Των αβεβαιοτήτων.
- Των παραδοχών.
- Αναμενόμενης αποζημίωσης (αν υπάρχει).

Εκτός από την περίπτωση που η πιθανότητα κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, μία οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μία σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:

(α) μία εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσης της

(β) μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα της εκροής και

(γ) την πιθανότητα αποζημίωσης.

Όταν μία εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή, μία οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί μία σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όπου είναι εφικτό, μία εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης τους. Είναι σημαντικό οι γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία να αποφεύγουν να δίδουν παραπλανητικές ενδείξεις πιθανότητας δημιουργίας εισόδου. Αν η πληροφόρηση που απαιτείται δεν γνωστοποιείται, γιατί δεν είναι εφικτό, αυτό το γεγονός πρέπει να δηλώνεται. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται ενδέχεται να προδικάσει σοβαρά τη θέση της οικονομικής οντότητας σε μία διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση θέμα της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά πρέπει να γνωστοποιεί τη γενική φύση της διαμάχης, μαζί με το γεγονός και το λόγο γιατί, η πληροφόρηση δεν έχει γνωστοποιηθεί.

4.2.ΔΑΠ 12 Φόροι Εισοδήματος

Σκοπός του ΔΑΠ 12 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στην λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι η λογιστική παρακολούθηση τόσο των τρεχουσών όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που απορρέουν από:

- (α) συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας (κλειόμενης) χρήσης ή περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις,
- (β) τη μελλοντική υποχρέωση καταβολής φόρων ή την αναμενόμενη μελλοντική ωφέλεια από φόρους σε σχέση με την κλειόμενη χρήση.

Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με όλους τους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη.

Οι συγκεκριμένοι τομείς που καλύπτει είναι:

- I. η διαφορά μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου κέρδους (μόνιμες και προσωρινές διαφορές),
- II. τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων/υποχρεώσεων,
- III. λογιστική αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων .

Βασικές Έννοιες

Λογιστικό κέρδος (αποτέλεσμα)

Το καθαρό κέρδος ή η ζημία μιας περιόδου πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.

Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία)

Το ποσό του κέρδους (ή της ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

Εξοδο φόρου (έσοδο φόρου)

Το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος

Το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που προκύπτουν από το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

Τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις

Τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- εκπεστές προσωρινές διαφορές
- μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
- μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.
- Προσωρινές διαφορές

Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του είναι είτε προσωρινές είτε μόνιμες διαφορές.

Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

(α) φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (της φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή τις υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται) ή

(β) εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

Μόνιμες διαφορές

Οι διαφορές μεταξύ του λογιστικού κέρδους και του φορολογητέου κέρδους που προκύπτουν όταν το εισόδημα δεν φορολογείται ή όταν τα έξοδα δεν εκπίπτουν από τη φορολογία. Οι μόνιμες διαφορές δεν θα αντιστραφούν σε μεταγενέστερες περιόδους και, αντίστοιχα, δεν δημιουργούν την ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου. Παραδείγματος χάρη, τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που πληρώνονται από την οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα, παρόλο που επιβαρύνουν το λογιστικό αποτέλεσμα.

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης

Το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή στην υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Τρέχουσα φορολογία

Αναγνώριση

Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις περιόδους, το επιπλέον θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί μελλοντικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Ο τρέχων φόρος θα αναγνωρίζεται στα έσοδα ή έξοδα και θα περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου. Εξαιρέση αποτελούν οι φόροι που προκύπτουν από συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα πρόσθετο συνολικό εισόδημα ή στα ίδια κεφάλαια.

Εάν ο φόρος σχετίζεται με στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα ή στα ίδια κεφάλαια, ο φόρος θα πρέπει επίσης να πιστωθεί ή να χρεωθεί στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα ή στα ίδια κεφάλαια.

Επιμέτρηση

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού

Αναβαλλόμενος φόρος

Λογιστική μέθοδος για την αναβαλλόμενη φορολογία: μέθοδος υποχρέωσης

Η μέθοδος υποχρέωσης βασίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Πρωταρχικός στόχος της μεθόδου υποχρέωσης είναι να παρουσιάσει τους εκτιμώμενους πραγματικούς φόρους που είναι πληρωτέοι στην τρέχουσα και σε μελλοντικές περιόδους ως υποχρέωση φόρου εισοδήματος στην κατάσταση Οικονομικής Θέσης .

Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου(στοιχείου ενεργητικού)

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που δύναται να αφαιρεθεί (εκπεσθεί) για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη (έσοδα, κέρδη) που θα εισρεύσουν στην εταιρεία όταν αυτή ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου .

Φορολογική βάση =μελλοντικά φορολογητέα ποσά

Εάν τα εν λόγω οικονομικά οφέλη δεν αναμένεται να είναι φορολογητέα .

Φορολογική βάση υποχρέωσης (στοιχείο παθητικού)

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους.

Φορολογική βάση = λογιστική βάση - μελλοντικά φορολογικά εκπεστέα ποσά

Στην περίπτωση των εσόδων επομένων χρήσεων (πχ. λ/σμός 56 ΕΓΛΣ), στη φορολογική βάση δεν περιλαμβάνεται το τυχόν υπόλοιπο εσόδου που δεν αναμένεται να είναι φορολογητέο σε μελλοντική χρήση.

Φορολογική βάση = λογιστική βάση – ποσά που δεν θα φορολογηθούν

Προσωρινές διαφορές

Είναι οι διαφορές μεταξύ του λογιστικού κέρδους και του φορολογητέου κέρδους για μια λογιστική περίοδο που προκύπτουν όταν η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (φορολογική βάση) για τους σκοπούς φορολόγησης του εισοδήματος διαφέρουν από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων για τους σκοπούς ΔΠΧΑ (λογιστική βάση). Οι προσωρινές διαφορές καταλήγουν σε φορολογητέα ή εκπεστέα ποσά σε μελλοντικές περιόδους.

I. Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

Οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του μελλοντικού φορολογητέου κέρδους/ζημίας όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

II. Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

Οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους / ζημίας όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται)

Αναβαλλόμενες φορολογητέες υποχρεώσεις

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

Αρχική αναγνώριση αναβαλλόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Για όλες τις φορολογητέες και εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση/απαίτηση, εκτός εάν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση/απαίτηση προκύπτει από:

(α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή
(β) την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:

- i) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και
- ii) κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία).

Λογιστικοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογίας

Ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της αντίστοιχης περιόδου. Εξαιρέσεις αποτελούν οι φόροι που προκύπτουν από:

- συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα πρόσθετο συνολικό εισόδημα ή στα ίδια κεφάλαια ή
- συνένωση επιχειρήσεων δηλαδή απόκτηση μιας άλλης οικονομικής οντότητας .

Εάν ο φόρος σχετίζεται με στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια (της π.χ. η αναπροσαρμογή παγίων), ο φόρος θα πρέπει της να πιστωθεί ή να χρεωθεί κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Εάν ο φόρος προκύπτει από μια συνένωση επιχειρήσεων που αποτελεί απόκτηση, θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της απόκτησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 (και ως εκ τούτου επηρεάζει τον υπολογισμό της υπεραξίας).

Επιμέτρηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις θα επιμετρώνται με της φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη της φορολογικούς συντελεστές /φορολογικούς νόμους που έχουν θεσπιστεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για τα μη διανεμηθέντα κέρδη μπορεί να ισχύει διαφορετικός φορολογικός συντελεστής.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν προεξοφλούνται.

Μεταγενέστερη εκτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων/ υποχρεώσεων .

Η λογιστική αξία της αναβαλλόμενης φορολογίας (απαίτησης ή υποχρέωσης) επαναυπολογίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού όπου αναγνωρίζονται ή αναστρέφονται προσωρινές διαφορές.

Αυτή η λογιστική αξία είναι δυνατό να αλλάξει σαν αποτέλεσμα:

- αλλαγής φορολογικών συντελεστών ή νόμων,
- επαναξιολόγησης της εισπραξιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων (π.χ. επαναξιολόγηση μελλοντικών κερδών),
- αλλαγής στον τρόπο ανάκτησης της απαίτησης (π.χ. κεφαλαιουχικά κέρδη έναντι φορολογικών κερδών).

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επανεκτιμά την ανακτησιμότητα των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σε κάθε ημερομηνία οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικοποίηση μεταβολής του αναβαλλόμενου φόρου

Η μεταβολή του αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να περιληφθεί στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός εάν ο εν λόγω φόρος προκύπτει από:

- I. Μια συναλλαγή που αναγνωρίζεται κατευθείαν στην Κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος (π.χ. αναπροσαρμογή ΔΛΠ 16), ή
- II. Μια συνένωση επιχειρήσεων.

Ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να περιλαμβάνεται στην Κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος εφόσον σχετίζεται με στοιχεία που έχουν αναγνωριστεί απευθείας σε αυτήν.

Συνένωση επιχειρήσεων

Η συνένωση επιχειρήσεων περιλαμβάνει τις θυγατρικές, τις συγγενείς και τις συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Οι οικονομικές οντότητες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις φορολογούνται σε εταιρική βάση και όχι σε ενοποιημένο επίπεδο.

Προσωρινές διαφορές

Οι προσωρινές διαφορές προκύπτουν από:

1. Προσαρμογές εύλογης αξίας κατά την απόκτηση
 2. Τη λογιστική αξία της επένδυσης
- Θυγατρική
 - Συγγενής

- Κοινοπραξία

3. Ενδοεταιρικές συναλλαγές – απαλοιφή μη πραγματοποιηθέντων κερδών

Το ΔΛΠ 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου επί Υπεραξίας & αρνητικής υπεραξίας.

Προσαρμογές της εύλογης αξίας

Οι προσαρμογές στην εύλογη αξία που γίνονται κατά την εξαγορά περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων/ υποχρεώσεων αλλά δεν μπορούν να περιληφθούν στις φορολογικές βάσεις. Εξαιτίας αυτού προκύπτει μια προσωρινή διαφορά και συνεπώς:

- Ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να αναγνωριστεί

- Ο εν λόγω αναβαλλόμενος φόρος θα αποτελέσει μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν από την θυγατρική και συνεπώς αυτό επηρεάζει την υπεραξία .

Ενδοεταιρικές συναλλαγές

Το ΔΛΠ 27 απαιτεί ότι τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση.

Οι προσαρμογές αυτές μπορεί να οδηγήσουν σε προσωρινές διαφορές.

Σε πολλές φορολογικές δικαιοδοσίες οι μεμονωμένες εταιρείες του ομίλου αποτελούν και τις φορολογητέες οικονομικές οντότητες. Όσον αφορά τις φορολογικές αρχές η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου που αγοράστηκε από άλλο μέλος του ομίλου θα είναι το κόστος που πλήρωσε για αυτό η αγοράστρια εταιρεία. Επιπλέον η πωλήτρια εταιρεία θα φορολογηθεί για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου παρόλο που ακόμα βρίσκεται στην ιδιοκτησία του ομίλου.

Παρουσίαση

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις δεν πρέπει να ταξινομούνται ως κυκλοφορούν ενεργητικό/βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις όπως και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται μόνο εάν υφίστασαι νομική βάση για το συμψηφισμό αυτό. Για τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις ως συμψηφισμός θεωρείται και η ταυτόχρονη είσπραξη της απαίτησης και η πληρωμή της υποχρέωσης.

Το έξοδο (ή έσοδο) της χρήσης για φόρο εισοδήματος θα παρουσιάζεται στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος στο βαθμό που αφορά συναλλαγές που περιλαμβάνονται στην κατάσταση αυτή.

Γνωστοποιήσεις

Ο τρέχων φόρος (έξοδο ή έσοδο) της χρήσης, οι επιπλέον φόροι παρελθουσών χρήσεων που κατέστησαν οριστικοί εντός της κλειόμενης χρήσης καθώς και η πρόβλεψη για πιθανούς μελλοντικούς φόρους που ενδεχομένως θα επιβληθούν επί των αποτελεσμάτων της χρήσης αυτής.

- Ο αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο ή έσοδο) της χρήσης που προκύπτει από τη μεταβολή της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης/υποχρέωσης κατά την ημερομηνία σύνταξης, των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με την αντίστοιχη απαίτηση/υποχρέωση που είχε απεικονισθεί στις αμέσως προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, στο βαθμό που η μεταβολή διέρχεται μέσω της κατάστασης συνολικού εισοδήματος.

- Τα ποσά τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που απεικονίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

- Ανάλυση των κυριότερων προσωρινών διαφορών από τις οποίες προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση/υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις της κλειόμενης χρήσης.

- Συμφωνία της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης της χρήσης με τη θεωρητική επιβάρυνση που θα προέκυπτε εάν ο ισχύων συντελεστής φορολογίας εισοδήματος πολλαπλασιαζόταν με τα προ φόρων λογιστικά κέρδη της χρήσης και ανάλυση των διαφορών.

- Εάν υπάρχουν διακοπείσες δραστηριότητες (ΔΠΧΑ 5), πρέπει να παρατίθεται ξεχωριστά το καθαρό έξοδο/έσοδο φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στο κέρδος ή τη ζημία από τις δραστηριότητες αυτές.

4.3. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους

Σκοπός του ΔΛΠ 19 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τις παροχές προς τους εργαζόμενους.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 19 εφαρμόζεται (μεταξύ άλλων ειδών παροχών σε εργαζομένους) για:

- Ημερομίσθια και μισθούς καθώς και εισφορές σε ταμεία κοινωνικών ασφαλίσεων
- Αποζημιωνόμενες απουσίες (όπως η ετήσια άδεια μετ' αποδοχών ή η άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών)

- Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών (μπόνους)
- Ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και ασφάλεια ζωής κατά την απασχόληση
- Παροχές στέγασης
- Δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε εργαζομένους
- Συνταξιοδοτικές παροχές
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και ασφάλεια ζωής
- Προγράμματα μεταφερόμενης αποζημίωσης
- Παροχές στη λήξη της απασχόλησης (π.χ. εφάπαξ)

Βασικές Έννοιες

Παροχές σε εργαζομένους (employee benefits)

Όλες οι μορφές των παροχών που δίδονται από μια οικονομική οντότητα προς τους εργαζομένους σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (post employment benefits)

Παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζομένους (vested employee benefits)

Παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση καθώς έχουν πλέον κατοχυρωθεί, δηλαδή οι εργαζόμενοι πληρούν ήδη τις προϋποθέσεις για να τις λάβουν.

Απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (return on plan assets)

Περιλαμβάνει τόκους, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μαζί με πραγματοποιηθέντα (realized) και μη πραγματοποιηθέντα (unrealized) κέρδη ή ζημιές από αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρουμένου κάθε κόστους διαχείρισης του προγράμματος και κάθε φόρου πληρωτέου από το ίδιο το πρόγραμμα. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος βασίζεται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την έναρξη της περιόδου, για αποδόσεις καθ' όλη τη διάρκεια της ύπαρξης της σχετικής δέσμευσης.

Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές (actuarial gains and losses)

Περιλαμβάνουν τις επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν και τις επιπτώσεις των μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

Πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών (defined contribution plan)

Η νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στο ποσό που έχει συμφωνήσει να συνεισφέρει στο ταμείο, το οποίο συνιστά μια ξεχωριστή οικονομική οντότητα. Ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν τον εργαζόμενο (ή το ταμείο), καθώς η οικονομική οντότητα δεν έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει τον φορέα (π.χ. ταμείο) αν αυτός δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει τις παροχές προς τους εργαζόμενους.

Πρόγραμμα καθορισμένων παροχών (defined benefit plan)

Η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρέχει τις συμφωνηθείσες παροχές στους τωρινούς και πρώην εργαζομένους. Ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι δηλαδή οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν την οικονομική οντότητα καθώς η τελευταία έχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει τον φορέα (π.χ. ταμείο) αν αυτός δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει τις παροχές προς τους εργαζόμενους.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης (current service cost)

Η αύξηση της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών η οποία προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

Κόστος τόκων (interest cost)

Η αύξηση της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει επειδή η πληρωμή των σχετικών παροχών έρχεται κατά ένα χρόνο πιο κοντά.

Κόστος προϋπηρεσίας (past service cost)

Η μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την εισαγωγή ή τις μεταβολές στις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή από λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν νέες παροχές με αναδρομική ισχύ καθιερώνονται ή όταν παλαιές παροχές βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται οι υπάρχουσες παροχές).

Σωρευμένη Δέσμευση Παροχών (ΣΔΠ)

Είναι η παρούσα αξία των δεδουλευμένων συνταξιοδοτικών παροχών υπολογισμένων με βάση τις τρέχουσες αποδοχές.

Προβλεβλήμενη Δέσμευση Παροχών (ΠΔΠ)

Είναι η παρούσα αξία των δεδουλευμένων συνταξιοδοτικών παροχών, υπολογισμένων βάσει εκτίμησης (προβολής) του τι θα καταβάλλεται στο μέλλον.

Κατοχυρωμένη Δέσμευση Παροχών (ΚΔΠ)

Είναι η μερίδα της δέσμευσης παροχών που δεν εξαρτάται από μελλοντική απασχόληση εργαζομένων. Εναλλακτικά, είναι η κατοχυρωμένη μερίδα της ΣΔΠ.

Μη αναγνωρισμένο κόστος προϋπηρεσίας (unrecognized past service cost)

Μια μερίδα του κόστους προϋπηρεσίας που δεν έχει αναγνωριστεί ακόμη ως μέρος του καθαρού περιοδικού κόστους συνταξιοδότησης.

Περικοπές (curtailments)

Περικοπές συμβαίνουν όταν η οικονομική οντότητα:

- Είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη να μειώσει σημαντικά τον αριθμό των εργαζόμενων που καλύπτονται από κάποιο πρόγραμμα ή
- Τροποποιεί τους όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών ούτως ώστε ένα σημαντικό συστατικό μελλοντικής υπηρεσίας από τωρινούς εργαζόμενους είτε να τεκμηριώνει δικαίωμα σε μειωμένες παροχές είτε να μην τεκμηριώνει πλέον δικαίωμα σε παροχές. Με άλλα λόγια μειώνονται οι παροχές του προγράμματος.

Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα κλείνει μια εγκατάσταση και καθιστά τους εργαζόμενους σε αυτήν περιττούς.

Τακτοποίηση (settlement)

Τακτοποίηση συμβαίνει όταν η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί μια συναλλαγή που απαλείφει όλες τις περαιτέρω νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις για μέρος ή το σύνολο των παροχών που παρέχονται σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Για παράδειγμα, όταν καταβάλλονται εφάπαξ ποσά μετρητοίς προς τους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα, σε αντάλλαγμα για τα δικαιώματά τους να εισπράττουν καθορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία .

Βασική αρχή του ΔΛΠ 19

Το κόστος των παροχών προς τους εργαζόμενους πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίοδο κατά την οποία οι παροχές καθίστανται δεδουλευμένες από τον εργαζόμενο και όχι κατά την περίοδο που αυτές καταβάλλονται .

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους

Οι βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν ημερομίσθια, δεδουλευμένες άδειες, άδεια ασθενείας, επιμίσθια και άλλες παροχές. Αυτές θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία ο υπάλληλος παρείχε υπηρεσίες

Είδη προγραμμάτων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία

Ο λογιστικός χειρισμός ενός προγράμματος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εξαρτάται από το εάν το πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή πρόγραμμα καθορισμένων παροχών:

I. Πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών: η οικονομική οντότητα πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε ένα ταμείο. Ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν τον εργαζόμενο (ή το ταμείο).

II. Πρόγραμμα καθορισμένων παροχών: Η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρέχει τις συμφωνηθείσες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία στους εργαζομένους της. Ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν την οικονομική οντότητα .

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Βάσει των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών, η δέσμευση του εργοδότη για κάθε περίοδο καθορίζεται από το ποσό που πρέπει αυτός να συνεισφέρει στο πρόγραμμα για την εν λόγω περίοδο. Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δεν είναι αποδοτέες εντός 12 μηνών μετά το τέλος της περιόδου κατά την οποία ο εργαζόμενος παρέχει την υπηρεσία, θα πρέπει να προεξοφληθούν στην παρούσα αξία τους.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών

Η δέσμευση ενός εργοδότη στο πλαίσιο ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών είναι να παρέχει στο μέλλον ένα συμφωνηθέν ποσό παροχών σε τωρινούς και πρώην εργαζομένους.

Μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης

Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών προσδιορίζεται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο Προβεβλημένης Πιστωτικής Μονάδας (Projected Unit Credit Method). Η μέθοδος αυτή εξετάζει κάθε περίοδο υπηρεσίας η οποία δημιουργεί πρόσθετες μονάδες παροχών και επιμετρά χωριστά κάθε μονάδα για να φτάσει στην τελική δέσμευση. Το πρότυπο αυτό δεν απαιτεί μια ετήσια αναλογιστική αποτίμηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, αλλά ο εργοδότης υποχρεούται να προσδιορίσει την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία που αναγνωρίζεται

στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Χρησιμοποιούνται αναλογιστικές παραδοχές ως οι καλύτερες εκτιμήσεις της επιχείρησης για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το οριστικό κόστος χορήγησης των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι αναλογιστικές παραδοχές περιλαμβάνουν δημογραφικές παραδοχές όπως θνησιμότητα, συντελεστές απασχόλησης και ηλικία συνταξιοδότησης και οικονομικές παραδοχές όπως τα προεξοφλητικά επιτόκια, μισθούς και επίπεδα παροχών (αναμενόμενες αυξήσεις).

Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των εκτιμώμενων ταμειακών ροών θα πρέπει να προσδιορίζεται σε σχέση με τις αγοραίες αποδόσεις υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων που ισχύουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού .

Περιθώριο 10%

Το Πρότυπο καθορίζει ότι αν στην έναρξη της περιόδου τα σωρευμένα μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες υπερβαίνουν το μεγαλύτερο από το 10 % της δέσμευσης καθορισμένων παροχών ή της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, το μέρος αυτό που υπερβαίνει το 10% πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έσοδο ή έξοδο. Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που καταχωρείται είναι το υπερβάλλον ποσό διαιρούμενο με τον αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζόμενων που συμμετέχουν σε αυτό το πρόγραμμα. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες που δεν υπερβαίνουν το όριο του 10% που περιγράφεται ανωτέρω (το «περιθώριο») δεν χρειάζεται να καταχωρηθούν – αν και η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να τα καταχωρήσει .

Αναφορά αναλογιστικών κερδών και ζημιών

Το πρότυπο παρέχει τη δυνατότητα πλήρους καταχώρησης των αναλογιστικών κερδών και ζημιών στην περίοδο κατά την οποία συντελούνται στην κατάσταση πρόσθετου συνολικού εισοδήματος (statement of other comprehensive income).

Μια οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να υιοθετήσει οποιαδήποτε άλλη συστηματική μέθοδο που οδηγεί σε γρηγορότερη αναγνώριση των αναλογιστικών κερδών και ζημιών εφόσον όμως εφαρμοστεί η ίδια βάση τόσο για τα κέρδη όσο και για τις ζημίες και εφόσον η βάση αυτή εφαρμοστεί με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.

Κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Το ποσό που αναγνωρίζεται για μια περίοδο όσον αφορά ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών αποτελείται από τα ακόλουθα στοιχεία:

- Κόστος τρέχουσας απασχόλησης (η αναλογιστική εκτίμηση των δουλευμένων παροχών των εργαζομένων σε μια περίοδο)
- Κόστος τόκων (η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης επειδή οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα στην τακτοποίηση)
- Αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, αν υπάρχουν*
- Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, στο βαθμό που αυτά αναγνωρίζονται
- Κόστος προϋπηρεσίας, στο βαθμό που αναγνωρίζεται, και
- Την επίπτωση κάθε περικοπής ή διακανονισμού.

* Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μαζί με πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημίες από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μείον κάθε κόστος για τη διαχείριση του προγράμματος και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο το πρόγραμμα.

Κατάσταση οικονομικής θέσης ισολογισμός

Το ποσό που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό θα είναι είτε ένα περιουσιακό στοιχείο είτε μια υποχρέωση. Το ποσό που αναγνωρίζεται θα είναι το εξής:

- Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών συν
- Οποιαδήποτε αναλογιστικά κέρδη (μείον οποιεσδήποτε αναλογιστικές ζημίες) που δεν αναγνωρίστηκαν μείον
- Οποιοδήποτε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει αναγνωρισθεί ακόμα μείον
- Την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

Αν το αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι θετικό ποσό, τότε έχει συντελεστεί μια υποχρέωση και καταχωρείται πλήρως στον ισολογισμό.

Λογιστικός χειρισμός του κόστους προϋπηρεσίας

Το κόστος προϋπηρεσίας θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα στο βαθμό που αυτό σχετίζεται με παροχές σε πρώην ή εν ενεργεία εργαζομένους που έχουν ήδη κατοχυρωθεί. Ειδικά, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σταδιακά, σε σταθερή βάση, κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία οι τροποποιηθείσες παροχές θα κατοχυρωθούν (π.χ. μέσος όρος εναπομένουσας εργασιακής ζωής).

Λογιστικός χειρισμός περικοπών ή τακτοποιήσεων

Τα κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από περικοπές ή τακτοποιήσεις ενός προγράμματος αναγνωρίζονται όταν συντελείται η περικοπή ή η τακτοποίηση.

Ανώτατο όριο περιουσιακού στοιχείου

Αν το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα είναι υπερχρηματοδοτημένο, ήτοι τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι περισσότερα από τη δέσμευση συνταξιοδότησης (υποχρέωση), το πρότυπο αναφέρει ότι τα πλεονάσματα του προγράμματος επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

- Του ποσού που υπολογίζεται συνήθως, και
- Του συνόλου:
 - οποιωνδήποτε μη καταχωρημένων καθαρών αναλογιστικών ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας
 - της παρούσας αξίας οποιωνδήποτε οικονομικών οφελών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα .

Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους

Η μέθοδος λογιστικής που χρησιμοποιείται για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους διαφέρει από το λογιστικό χειρισμό που απαιτεί για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, διότι:

- Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες καταχωρούνται άμεσα και δεν εφαρμόζεται περιθώριο ,
- Όλο το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται άμεσα.

Παροχές στη λήξη της απασχόλησης

Όσον αφορά τις παροχές κατά τη λήξη της απασχόλησης, το πρότυπο καθορίζει ότι τα ποσά που είναι πληρωτέα θα πρέπει να καταχωρούνται όταν και μόνο όταν η οικονομική οντότητα είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη είτε:

- Να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή μιας ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία ή
- Να χορηγήσει παροχές λήξης εργασιακής σχέσης ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εθελουσία έξοδο από την υπηρεσία.

Η οικονομική οντότητα είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη σε λήξη της απασχόλησης όταν και μόνον όταν έχει ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για τη λήξη της απασχόλησης και δεν υπάρχει ρεαλιστική πιθανότητα απόσυρσης. Όταν οι παροχές λήξης απασχόλησης λήγουν πέραν των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται.

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών

Το ΔΛΠ 19 καθορίζει επίσης εκτενείς απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, αλλά δεν απαιτεί καταχώρηση του εξόδου αποζημίωσης για παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, όπως είναι τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται για τους εργαζομένους ως αποζημίωση. Δεν απαιτεί επίσης τη γνωστοποίηση της εύλογης αξίας των εν λόγω παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή άλλης πληρωμής με βάση την αξία των μετοχών. Τέτοιου είδους παροχές είναι αντικείμενο του ΔΠΧΑ 2.

Κεφάλαιο 5ο Χρηματοοικονομικά μέσα

5.1. ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις

Το ΔΠΧΑ 7 είναι ένα σχετικά καινούριο πρότυπο το οποίο εφαρμόζεται από το 2007 και μετά. Τα χρηματοοικονομικά μέσα και οι κίνδυνοι που απορρέουν από αυτά είναι πολύ σημαντικά για μια οικονομική οντότητα. Για αυτό και το Πρότυπο απαιτεί μια σειρά γνωστοποιήσεων για αυτά. Επίσης, το ΔΠΧΑ 7 είναι το πρώτο πρότυπο που ακολουθεί τη λογική “through the eyes of management”, δηλαδή η οικονομική οντότητα παραθέτει πληροφορίες σχετικά με το πώς αντιμετωπίζει τους κινδύνους που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά της μέσα, παρόμοιες με αυτές που έχει στη διαθεσή της η διοίκηση,

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΠΧΑ 7 εφαρμόζεται:

- για όλες τις οικονομικές οντότητες και
- για όλους τους κινδύνους που απορρέουν
- από όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα.

Όλες οι οικονομικές οντότητες έχουν χρηματοοικονομικά μέσα και όχι μόνο οντότητες του χρηματοπιστωτικού τομέα και οι εταιρείες που έχουν χρηματοοικονομικές επενδύσεις. Ακόμα οι εμπορικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όπως επίσης και τα μετρητά ή οι καταθέσεις, είναι χρηματοοικονομικά μέσα. Αντίθετα, οι προβλέψεις που αναγνωρίζονται βάσει του ΔΛΠ 37 δεν είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία και δεν χρειάζονται για αυτές οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΑ 7.

Πληροφορίες για την σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων

Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός)

Γνωστοποιείται η σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση της οικονομικής οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την ομαδοποίηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων με παρόμοια χαρακτηριστικά και τη γνωστοποίηση των ποσών που εμφανίζονται στον ισολογισμό (δηλαδή των λογιστικών αξιών) για κάθε ομάδα. Εδώ να τονίσουμε ότι αυτή η ομαδοποίηση δεν εννοεί τις κατηγορίες των χρηματοοικονομικών στοιχείων αλλά αναφέρεται σε μεγαλύτερο βαθμό ανάλυσης. Κατ' ελάχιστο, θα πρέπει η γνωστοποίηση να γίνει για κάθε μία από τις κατηγορίες επιμέτρησης που είναι οι εξής:

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις
- Δάνεια και απαιτήσεις.
- Διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος.

Θα πρέπει όμως και αυτές να αναλυθούν περαιτέρω σε ομάδες. Για παράδειγμα η κατηγορία : «Δάνεια και απαιτήσεις» μιας τράπεζας θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω ανά κατηγορία δανειολήπτη (π.χ. δάνεια σε ιδιώτες, δάνεια σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις, δάνεια σε μεγάλες επιχειρήσεις) ή ανά είδος δανείου (καταναλωτικά, στεγαστικά, κεφαλαίου κίνησης κ.α.). Παρομοίως, η κατηγορία «Διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία» θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σε επενδύσεις σε μετοχές, σε ομόλογα σε μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ. Επίσης, για την κατηγορία «σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων» θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός ανάμεσα στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που κατατάχθηκαν σε αυτή αρχικά και από επιλογή της διοίκησης και σε αυτά που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.

Για όλες τις ομάδες των χρηματοοικονομικών στοιχείων θα πρέπει να γνωστοποιείται και η εύλογη αξία τους έτσι ώστε να μπορεί να συγκριθεί με την λογιστική τους αξία. Αυτό σημαίνει ότι μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να αποτιμήσει σε εύλογη αξία και τα στοιχεία που επιμετρούνται στο αποσβεσμένο κόστος και να τη γνωστοποιήσει σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 7. Αξίζει εδώ να σημειώσουμε ότι συνήθως οι λογιστικές αξίες βάσει του αποσβεσμένου κόστους των απαιτήσεων και υποχρεώσεων και των

δανείων μεταβλητού επιτοκίων δεν απέχουν πολύ από τις εύλογες αξίες τους. Αντίθετα η εύλογη αξία ενός δανείου (ή / και ενός ομολόγου) σταθερού επιτοκίου ενδέχεται να είναι σημαντικά διαφορετική από τα αποσβεσμένο κόστος του, εάν τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί σημαντικά.

Σημειώνεται ότι δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις της εύλογης αξίας όταν:

1. η λογιστική αξία προσεγγίζει σε μεγάλο βαθμό την εύλογη αξία, όπως είναι για παράδειγμα οι βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ή
2. για μέσα των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Επίσης απαιτούνται και κάποιες πρόσθετες γνωστοποιήσεις για κάποιες εξειδικευμένες περιστάσεις εφόσον αυτές υπάρξουν, ως εξής:

- Ειδικές γνωστοποιήσεις όσον αφορά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, συμπεριλαμβανομένων γνωστοποιήσεων σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο και τον κίνδυνο αγοράς και μεταβολές στις εύλογες αξίες.
- Αναταξινομήσεις χρηματοοικονομικών μέσων από την εύλογη αξία στο αποσβεσμένο κόστος ή αντίστροφα (εφόσον φυσικά αυτές επιτρέπονται)
- Πληροφορίες σχετικά με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν ενεχυριαστεί ως εξασφάλιση και σχετικά με χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται ως εξασφάλιση.
- Πληροφορίες σχετικά με σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα.
- Παραβιάσεις των όρων δανειακών συμβάσεων.

Κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, με χωριστή γνωστοποίηση των κερδών και ζημιών από:

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μάλιστα θα πρέπει να διαχωρίζονται αυτά που κατατάχθηκαν στην κατηγορία ως αρχική επιλογή της διοίκησης από αυτά που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.
- Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις.
- Δάνεια και απαιτήσεις.
- Διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία.
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρούνται στο αποσβεσμένο κόστος.
- Έσοδα τόκων και έξοδα τόκων για τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- Έσοδα και έξοδα από αμοιβές / προμήθειες.
- Το ποσό των ζημιών απομείωσης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ισχύει μόνο για τα χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρούνται με τη μέθοδο του αποσβεσμένου κόστους).
- Έσοδα από δεδουλευμένους τόκους απομειωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Άλλες γνωστοποιήσεις

Λογιστικές πολιτικές για χρηματοοικονομικά μέσα όπως:

- Πότε και με ποιά κριτήρια ένα χρηματοοικονομικό μέσο επιλέγεται από τη διοίκηση να επιμετρείται σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων;
- Πότε χρησιμοποιείται ένας αντίθετος λογαριασμός πρόβλεψης για την απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε μειώνεται το ίδιο το στοιχείο απευθείας;
- Με ποια κριτήρια διαπιστώνεται αν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου;

Πληροφορίες για τη λογιστική αντιστάθμιση που περιλαμβάνουν:

- Περιγραφή των διαφόρων τύπων αντιστάθμισης, των αντισταθμιστικών μέσων και των ευλόγων αξιών αυτών καθώς και τη φύση των αντισταθμιζόμενων κινδύνων.
- Όσον αφορά τις αντισταθμίσεις ταμειακών ροών, τις περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν οι ταμειακές ροές, πότε αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα και μια περιγραφή των προσδοκώμενων συναλλαγών για τις οποίες είχε παλαιότερα εφαρμοσθεί λογιστική αντιστάθμιση και οι οποίες δεν προβλέπεται ότι θα πραγματοποιηθούν πλέον.
- Αν κάποιο κέρδος ή ζημία επί αντισταθμιστικού μέσου έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια (δηλαδή στις περιπτώσεις αντιστάθμισης ταμειακών ροών ή καθαρής επένδυσης στο εξωτερικό), η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τα εξής:
- Το ποσό που αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο.
- Το ποσό που μεταφέρθηκε από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ή στο αρχικό κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου για την περίοδο .

Φύση και έκταση κινδύνου που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα .

Επειδή τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι πολύ σημαντικά για μια οικονομική οντότητα και μερικές φορές υπόκεινται σε έντονες μεταβολές, το ΔΠΧΑ 7 προβλέπει να γνωστοποιούν οι οικονομικές οντότητες πληροφορίες που να επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν αυτούς τους κινδύνους και το πώς αναμένεται να επηρεαστεί η οικονομική κατάσταση μιας εταιρείας από αυτές.

Για παράδειγμα ένας εισαγωγέας ηλεκτρικών ειδών από την Κίνα μπορεί να είναι πάρα πολύ εκτεθειμένος στη συναλλαγματική ισοτιμία Ευρώ με Γουάν. Αν το Γουάν ανέβει σημαντικά σε σχέση με το Ευρώ, τα εμπορεύματά του θα γίνουν πολύ πιο ακριβά και συνεπώς λιγότερο ελκυστικά. Αυτός όμως είναι ένας κίνδυνος που ΔΕΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΕΙ το ΔΠΧΑ 7 επειδή δεν αφορά κάποιο χρηματοοικονομικό μέσο (περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) της εταιρείας. Αν όμως ο εισαγωγέας έχει κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων ανεξόφλητα τιμολόγια προς τους προμηθευτές του σε Γουάν τότε έχει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση σε ξένο νόμισμα και ο κίνδυνος να ανέβει το Γουάν και να πληρώσει περισσότερα Ευρώ για εξοφλήσει αυτά τα τιμολόγια, εμπίπτει στο ΔΠΧΑ 7.

Ποιοτικές γνωστοποιήσεις

Οι ποιοτικές γνωστοποιήσεις περιγράφουν:

- Την έκθεση σε κινδύνους για κάθε είδος χρηματοοικονομικών μέσων.
- Τους στόχους, τις πολιτικές και διαδικασίες διαχείρισης αυτών των κινδύνων.
- Τις αλλαγές από την προηγούμενη περίοδο.

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις

Οι ποσοτικές γνωστοποιήσεις παρέχουν πληροφορίες για το βαθμό έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε κίνδυνο, βάσει πληροφοριών που παρέχονται εσωτερικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας. Οι γνωστοποιήσεις αυτές περιλαμβάνουν:

- Περιληπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της στον εκάστοτε κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς (πιστωτικός κίνδυνος, κίνδυνος ρευστότητας, κίνδυνος αγοράς και συγκεντρώσεις κινδύνου).

Πιστωτικός κίνδυνος

Οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου περιλαμβάνουν:

- Τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, δηλαδή πριν την αφαίρεση των όποιων εξασφαλίσεων, και πριν την αφαίρεση τυχόν προβλέψεων απομείωσης (π.χ. επισφάλειας).
- περιγραφή (ποιοτική) των εξασφαλίσεων.

- πληροφορίες σχετικά με την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι σε καθυστέρηση ή απομειωμένα . Εδώ θα πρέπει να υπενθυμίσουμε ότι και τα ταμειακά ισοδύναμα (όπως πχ οι τραπεζικές καταθέσεις) είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία και ακόμα και οι τράπεζες έχουν κάποιο πιστωτικό κίνδυνο. Όπως λοιπόν θα δούμε και στο παράδειγμα, απαιτείται, εκτός των άλλων, και η ανάλυση των τραπεζικών καταθέσεων ανά πιστωτική ικανότητα(π.χ. Moody's, Fitch rating, S&P) της τράπεζας.

- πληροφορίες σχετικά με την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναδιαπραγμάτευσης.

Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε καθυστέρηση για τα οποία όμως δεν έχει αναγνωριστεί κάποια ζημία απομείωσης απαιτούνται οι εξής γνωστοποιήσεις:

- Ανάλυση ενηλικίωσης των υπολοίπων (aging analysis). Το ΔΠΧΑ 7 δεν καθορίζει τις περιόδους που θα πρέπει αυτή η ανάλυση να περιλαμβάνει.

- Την εύλογη αξία των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί. Μέχρι τώρα συζητούσαμε για τη φύση των εγγυήσεων. Τώρα όμως αναφερόμαστε στην εύλογη αξία αυτών. Για παράδειγμα μια τράπεζα που χορηγεί στεγαστικά δάνεια με προσημείωση ακινήτων θα πρέπει να γνωστοποιήσει τις εύλογες αξίες των σχετικών ακινήτων.

Για τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν υποστεί απομείωση αξίας απαιτούνται οι εξής γνωστοποιήσεις:

- Ανάλυση των απομειωμένων περιουσιακών στοιχείων. Δεν απαιτείται η ανάλυση να είναι ανά μεμονωμένο στοιχείο, αλλά ομαδοποιημένα σε ομοειδείς κατηγορίες (π.χ. ανά προϊόν, γεωγραφική περιοχή, είδος πελάτη κ.α.)

- Την εύλογη αξία των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί.

- Πίνακας όπου παρατίθεται η κίνηση της πρόβλεψης απομείωσης (πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις) κατά τη διάρκεια της περιόδου.

- Τυχόν εξασφαλίσεις που έχουν κατασχεθεί.

Κίνδυνος ρευστότητας

Ο κίνδυνος ρευστότητας είναι ουσιαστικά ο κίνδυνος να μην μπορέσει η οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις της όταν πρέπει. Οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τον κίνδυνο ρευστότητας περιλαμβάνουν:

- Ανάλυση ληκτότητας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Η ανάλυση ληκτότητας παρουσιάζει το πότε θα λήξουν (δηλαδή πρέπει να εξοφληθούν) οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Θα πρέπει να προσέξουμε ότι είναι κάτι

διαφορετικό από την «ενηλικίωση υπολοίπων» (aging analysis) η οποία παρουσιάζει πριν από πόσο διάστημα έχουν λήξει οι απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. Επίσης, πρέπει να τονίσουμε ότι στην ανάλυση ληκτότητας περιλαμβάνονται οι συμβατικές ταμειακές ροές από μια χρηματοοικονομική υποχρέωση απροεξόφλητες. Δηλαδή τα ποσά στη γνωστοποίηση διαφέρουν από αυτά του ισολογισμού κατά την επίδραση της προεξόφλησης.

- Το αναθεωρημένο ΔΠΧΑ 7 (Μάρτιος 2009) προβλέπει και τη γνωστοποίηση αντίστοιχης ανάλυσης ληκτότητας των περιουσιακών στοιχείων, αν όμως αυτό είναι απαραίτητο για την καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς δεν είναι ξεκάθαρο πότε απαιτείται αυτή η γνωστοποίηση και πότε όχι. Σίγουρα όμως, αν η διοίκηση επιθυμεί να τη συμπεριλάβει, μπορεί να το κάνει.

Κίνδυνος αγοράς

Κίνδυνος αγοράς είναι ο κίνδυνος ότι η εύλογη αξία ή οι ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα παρουσιάσουν διακυμάνσεις λόγω αλλαγών στις τιμές της αγοράς. Ο κίνδυνος αγοράς αντικατοπτρίζει τον κίνδυνο επιτοκίου, τον νομισματικό κίνδυνο και άλλους κινδύνους τιμών (όπως π.χ. η χρηματιστηριακή τιμή μιας μετοχής). Ειδικότερα για τα δάνεια σταθερού και μεταβλητού επιτοκίου μπορεί να εκτίθενται και στους δύο κινδύνους .

. Οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τον κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνουν:

- Ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στον οποίο η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη εξαιτίας των χρηματοοικονομικών μέσων στα οποία είναι μέρος. Εδώ πάλι θα πρέπει να προσέξουμε ότι αναφερόμαστε μόνο σε χρηματοοικονομικά μέσα. Αν για παράδειγμα μια εταιρεία έχει αποθέματα πετρελαίου η τιμή του οποίου μεταβάλλεται καθημερινά, αυτός είναι ένας κίνδυνος αγοράς ο οποίος όμως ΔΕΝ εμπίπτει στο ΔΠΧΑ 7 γιατί προέρχεται από μη χρηματοοικονομικό στοιχείο. Στην περίπτωση όμως που η εταιρεία έχει αντισταθμίσει τον αντίστοιχο κίνδυνο με ένα χρηματοοικονομικό παράγωγο, το τελευταίο υπόκειται στις γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΑ 7.

- Το ΔΠΧΑ 7 προβλέπει ότι αν μια οικονομική οντότητα καταρτίσει μια ανάλυση ευαισθησίας για διοικητικούς σκοπούς, η οποία ανάλυση αντικατοπτρίζει τις αλληλεξαρτήσεις μεταξύ μεταβλητών κινδύνου (για παράδειγμα, συνδυασμός κινδύνου επιτοκίου και κινδύνου συναλλαγματικής ισοτιμίας), δύναται να γνωστοποιήσει την ανάλυση αυτή αντί μιας ξεχωριστής ανάλυσης ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου της αγοράς. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν οικονομικές

οντότητες (π.χ. τράπεζες) με ανεπτυγμένα «εργαλεία» επιμέτρησης και διαχείρισης του κινδύνου αγοράς, οι οποίες ενθαρρύνονται να παραθέτουν επιπρόσθετες αναλύσεις οι οποίες βασίζονται σε πιο περίπλοκες τεχνικές διαχείρισης κινδύνων (π.χ. Value και Earnings at Risk μεθοδολογία, προσομοιώσεις Monte Carlo κλπ.).

Διαχείριση κεφαλαίου

Τέλος, μια οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιήσει σχετικά με τη διαχείριση των κεφαλαίων:

- Τους στόχους της διαχείρισης της κεφαλαιακής διάρθρωσής της.
- Πώς παρακολουθείται η διαχείριση κεφαλαίου και τους αντίστοιχους δείκτες.
- Πώς μπορεί η οικονομική οντότητα να επηρεάσει την κεφαλαιακή της διάρθρωση.

Κεφάλαιο 6ο Ειδικά θέματα και περιπτώσεις

6.1.ΔΑΠ 17 Μισθώσεις

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις διαφόρων ειδών μισθώσεις.

Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, με τις οποίες ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων για μια συμφωνηθείσα χρονική περίοδο, έναντι πληρωμής ή σειράς πληρωμών. Καθορίζει τα κριτήρια διαχωρισμού μεταξύ χρηματοδοτικών μισθώσεων και λειτουργικών μισθώσεων, τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων καθώς και τις γνωστοποιήσεις.

Βασικές Έννοιες

Μίσθωση (lease)

Είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease)

Η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτή. Ο τίτλος ιδιοκτησίας ενδέχεται να μεταβιβαστεί αλλά ενδέχεται και όχι.

Λειτουργική μίσθωση (operating lease)

Είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων (minimum lease payments)

Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει να καταβάλλει κατά τη μισθωτική περίοδο όσον αφορά το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο συν την εγγυημένη υπολειμματική αξία. Η υποχρέωση του μισθωτή να πληρώσει λειτουργικές δαπάνες (π.χ. ασφάλεια, συντήρηση ή φόρους) καθώς και τυχόν ενδεχόμενα μισθώματα, εξαιρούνται από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων. Αν η μίσθωση περιλαμβάνει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, περιλαμβάνεται στην ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.

Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή (lessee's incremental borrowing rate of interest)

Το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους (ήτοι μια διάρκεια δανείου ίση με τη διάρκεια μίσθωσης) και παρόμοιες εξασφαλίσεις για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία (guaranteed residual value)

(α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από τον μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή

(β) από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή

Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση (gross investment in the lease)

Είναι το σύνολο των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση (net investment in the lease)

Είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλούμενη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Μη δεδουλευμένα χρηματοοικονομικά έσοδα (unearned finance income)

Είναι η διαφορά μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση και της καθαρής επένδυσης (παρούσα αξία της ακαθάριστης επένδυσης).

Τεκμαρτό επιτόκιο μίσθωσης (interest rate implicit in the lease)

Είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο, το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης (όταν εφαρμοστεί στην ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων συν τη μη εγγυημένη

υπολειμματική αξία προς όφελος του εκμισθωτή), εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία με την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου του εκμισθωτή (συν τα αρχικά άμεσα κόστη του).

Ουσία αντί του Νομικού τύπου

Εάν οι κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας μεταβιβάζονται στο μισθωτή, τότε το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να καταγραφεί ως περιουσιακό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή με την αντίστοιχη υποχρέωση η οποία αντιμετωπίζεται σαν δανειακή υποχρέωση. Δηλαδή, η συναλλαγή λογιστικοποιείται ως αγορά του περιουσιακού στοιχείου με δανεισμό.

Κατάταξη των μισθώσεων

Η κατάταξη των μισθώσεων γίνεται κατά την έναρξη της μίσθωσης με βάση την ουσία και όχι το νομικό τύπο της σύμβασης μισθώσεως. Η κατάταξη βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί από τον εκμισθωτή στο μισθωτή:

- Κίνδυνοι: περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών.
- Ωφέλειες: περιλαμβάνουν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας

Κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτική

Παραδείγματα όπου ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες της ιδιοκτησίας θεωρείται ότι έχουν μεταβιβαστεί στο μισθωτή και συνεπώς η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική είναι τα εξής πέντε:

1. Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.
2. Η μίσθωση περιλαμβάνει ένα δικαίωμα αγοράς από τον μισθωτή με ιδιαίτερα συμφέροντες όρους (δηλαδή ένα δικαίωμα αγοράς σε τιμή επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος) ώστε να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί από τον μισθωτή.
3. Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα αν ο τίτλος της ιδιοκτησίας τελικά μεταβιβαστεί στο μισθωτή ή όχι.

4. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά, δηλαδή ισούται περίπου με το 90%, με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα αν ο τίτλος της ιδιοκτησίας τελικά μεταβιβαστεί στο μισθωτή ή όχι.

Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις ή επεμβάσεις

Λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων

1) Λογιστικός χειρισμός από τον μισθωτή

Για ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται βάσει της ουσίας και όχι του νομικού τύπου της συναλλαγής.

Συγκεκριμένα: Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στο ενεργητικό μαζί με τα ιδιόκτητα από την οικονομική οντότητα του μισθωτή περιουσιακά στοιχεία καθώς επίσης αναγνωρίζεται και η αντίστοιχη υποχρέωση για μελλοντικές καταβολές σε ίση αξία μεταξύ τους (ενεργητικό και υποχρέωση). Το ποσό που αναγνωρίζεται θα πρέπει να είναι κατά την έναρξη της μίσθωσης η χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μισθίου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Δεδομένου ότι το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την παρούσα αξία είναι συνήθως το επιτόκιο που την εξισώνει με το κόστος του περιουσιακού στοιχείου συν τα αρχικά έξοδα, τα δύο αυτά ποσά είναι κατά κανόνα ίσα (ή σχεδόν ίσα) στην αρχική αναγνώριση της σύμβασης.

2. Τα αρχικά άμεσα κόστη που σχετίζονται με τις δραστηριότητες μίσθωσης προστίθενται (κεφαλαιοποιούνται) στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

3. Οι καταβολές μισθωμάτων (π.χ. ενοίκια) αποτελούνται από δύο τμήματα, τη χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκοι) και τη μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης (αποπληρωμή κεφαλαίου). Η χρηματοδοτική επιβάρυνση θα πρέπει να προκύπτει ως ένα σταθερό επιτόκιο κατά την διάρκεια της μίσθωσης επί του ανεξόφλητου κάθε φορά υπολοίπου της υποχρέωσης.

Λογιστικός χειρισμός από τον εκμισθωτή

Ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης παρουσιάζεται ως απαίτηση και όχι ως ασώματη ακινητοποίηση. Συγκεκριμένα:

1. Ως απαίτηση αναγνωρίζεται το ποσό της καθαρής επένδυσης.

2. Η αναγνώριση χρηματοοικονομικού εσόδου βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης.

3. Τα αρχικά άμεσα κόστη προστίθενται στις απαιτήσεις.

Λειτουργική μίσθωση

Λογιστικός χειρισμός από τον μισθωτή

1. Οι καταβολές μισθωμάτων λόγω λειτουργικής μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των λειτουργικών εξόδων για υπηρεσίες όπως π.χ. η ασφάλιση) αναγνωρίζονται ως έξοδο στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος με την ευθεία μέθοδο ή σε συστηματική βάση που να είναι αντιπροσωπευτική της αποκόμισης οφέλους από το χρήστη, ακόμα κι αν οι καταβολές δεν γίνονται με αυτή τη βάση.

2. Εάν τα μισθώματα δεν καταβάλλονται σταθερά, θα καταγράφονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) ως πληρωτέα ή προπληρωμένα.

3. Εφάπαξ ποσό που καταβάλλεται για τη μίσθωση (π.χ. «αέρας» καταστήματος) καθώς και μη επιστρεπτέες εγγυήσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.

Λογιστικός χειρισμός από τον εκμισθωτή

1. Η απόσβεση αναγνωρίζεται βάσει των ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38.

2. Τα έσοδα μισθωμάτων αναγνωρίζονται σε σταθερή βάση κατά τη μισθωτική περίοδο, εκτός και αν κάποια άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική.

3. Αρχικά άμεσα κόστη που βαρύνουν τους μισθωτές, όπως είναι έξοδα διαπραγμάτευσης και συμφωνίας μιας λειτουργικής μίσθωσης, προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου με την ίδια βάση όπως και τα έσοδα μισθωμάτων (μέσω των αυξημένων αποσβέσεων).

6.2. ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής

Σκοπός του ΔΛΠ 11 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής

Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών (κατασκευαστών).

Σύμβαση κατασκευής

Σύμβαση κατασκευής είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά τον σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή τη χρήση τους .

Μία σύμβαση πολλά περιουσιακά στοιχεία

Όταν μια σύμβαση καλύπτει την κατασκευή δύο ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως να προκύπτει από ξεχωριστές συμβάσεις κατασκευής, εάν:

- α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο
- β) κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και τόσο ο κατασκευαστής όσο και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο και
- γ) το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξατομικευτούν. Ειδάλλως η σύμβαση θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ένα ενιαίο σύνολο, σαν να αφορούσε ένα ενιαίο έργο.

Πολλές συμβάσεις ένα έργο κατασκευής

Δύο ή περισσότερες συμβάσεις πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής, εφόσον αυτές:

- i. έχουν συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο
- ii. είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένες και κατ' ουσία είναι μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους και
- iii. εκτελούνται συγχρόνως ή με χρονική αλληλουχία.

Αν μια σύμβαση παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να απαιτήσει την κατασκευή πρόσθετων περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή κάθε πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον το πρόσθετο αυτό περιουσιακό στοιχείο:

- α) Διαφέρει ουσιαστικά από εκείνα που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση ή
- β) Η διαπραγμάτευση της τιμής του γίνεται ανεξάρτητα από τη διαπραγμάτευση του συμβατικού τιμήματος της πρώτης σύμβασης.

Είδη συμβάσεων κατασκευής

Το πρότυπο διακρίνει δύο είδη συμβάσεων κατασκευής ως εξής:

- α) Σύμβαση σταθερού τιμήματος, η οποία είναι μια σύμβαση στην οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε ένα σταθερό συμβατικό τίμημα ή σε μία σταθερή τιμή

ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του.

β) Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους, η οποία είναι μία σύμβαση κατασκευής κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή αλλιώς καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού κέρδους πάνω στο κόστος αυτό.

Έσοδο σύμβασης κατασκευής

Το έσοδο μιας σύμβασης κατασκευής περιλαμβάνει:

α) Το αρχικό ποσό εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση

β) Τις τροποποιήσεις του συμβατικού έργου, τις αξιώσεις και τα κίνητρα:

i. στον βαθμό που αναμένεται ότι αυτές θα καταλήξουν σε έσοδο και

ii. μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Τροποποιήσεις συμβατικού έργου

Τροποποίηση του συμβατικού έργου προκύπτει από οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στο έργο που εκτελείται με βάση τη σύμβαση. Μία τροποποίηση μπορεί να καταλήξει σε αύξηση ή μείωση του συμβατικού εσόδου π.χ. λόγω αλλαγών στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό του κατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Αξιώσεις

Αξίωση είναι ένα ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο για την κάλυψη κόστους που δεν περιελήφθη στο συμβατικό τίμημα όπως π.χ. αξιώσεις που προκύπτουν από καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη ή από λάθη στις προδιαγραφές.

Κίνητρα

Τα κίνητρα είναι επιπρόσθετα ποσά καταβλητέα στον κατασκευαστή λόγω της επίτευξης καθορισμένων προτύπων εκτέλεσης.

Αναγνώριση της καταβολής του εσόδου της σύμβασης κατασκευής

Προκειμένου να αναγνωριστεί η μεταβολή στο έσοδο της σύμβασης εξαιτίας τροποποίησης του συμβατικού έργου, αξίωσης ή κινήτρου θα πρέπει:

α) Να είναι πιθανό (probable), δηλαδή περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αξίωση,

β) Το ποσό που αναμένεται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Ειδικά όσον αφορά στις μεταβολές του εσόδου από αξιώσεις, λόγω του υψηλού βαθμού αβεβαιότητας της εκτίμησης, το πρότυπο ζητά, προκειμένου να μπορεί να θεωρηθεί ότι μια θετική για τον κατασκευαστή έκβαση είναι πιθανή

(probable), δηλαδή να έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο οι διαπραγματεύσεις με τον πελάτη

Κόστος συμβάσεων

Το κόστος των συμβάσεων κατασκευής περιλαμβάνει:

- α) Άμεσες δαπάνες που αφορούν στη συγκεκριμένη κάθε φορά σύμβαση
- β) Επιμεριζόμενες δαπάνες που συνδέονται με τις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστούν στη συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής
- γ) Ειδικές δαπάνες που βαρύνουν τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

Κόστος που πραγματοποιήθηκε προ της ανάληψης έργου

Δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση της σύμβασης αυτής περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος μόνο εάν:

- α) Μπορούν να εξατομικευτούν (separately identified)
- β) Μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα (measured reliably) και
- γ) Είναι πιθανό (probable), ότι η σύμβαση θα συναφθεί. Όταν οι δαπάνες για τη σύναψη μιας σύμβασης (πριν την υπογραφή της) αναγνωριστούν ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία αυτά έγιναν (προφανώς γιατί τότε δεν ήταν πιθανό (probable) ότι το έργο θα αναληφθεί), δεν μπορούν να περιληφθούν εκ των υστέρων στο συμβατικό κόστος αν η σύμβαση συναφθεί σε επόμενη περίοδο.

Αναγνώριση κερδοφόρων συμβάσεων κατασκευής

Όταν το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, και αυτό αναμένεται να είναι κερδοφόρο, τότε τα έσοδα και τα έξοδα που συνδέονται με τη σύμβαση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της κάθε περιόδου, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η αβεβαιότητα έγκειται συνήθως στην εκτίμηση των συνολικών εξόδων .

Αναγνώριση ζημιολόγων συμβάσεων κατασκευής

Όταν είναι πιθανό ότι το συνολικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως ως έξοδο.

Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

- α) το αν έχει αρχίσει η εκτέλεση του έργου της σύμβασης ή όχι
- β) το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου

γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, όταν αυτές δεν αντιμετωπίζονται ενιαία ως αφορούσες ουσιαστικά σε μια μόνον σύμβαση κατασκευής

Όταν το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) μιας σύμβασης κατασκευής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

Αν η έκβαση του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) μιας σύμβασης κατασκευής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τότε δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος. Αντίθετα, το συμβατικό έσοδο θα πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό έξοδο αναμένεται ότι θα ανακτηθεί αν προκύπτει κάτι τέτοιο από τη σύμβαση. Τα έξοδα πρέπει να λογίζονται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται .

Γνωστοποιήσεις

Ποσό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στα έσοδα της περιόδου

- Μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του εσόδου
 - Μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης
- Για τις υπό εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:
- Το άθροισμα των πραγματοποιηθέντων εξόδων και των κερδών που αναγνωρίστηκαν
 - Το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν
 - Το ποσό των παρακρατήσεων

6.3. ΔΛΠ 20 Κρατικές Επιχορηγήσεις

Το Πρότυπο ασχολείται με τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση θεμάτων που αφορούν τις κρατικές επιχορηγήσεις .

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των επιχορηγήσεων που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από το κράτος. Καθορίζει, επίσης, τις απαιτήσεις γνωστοποίησης άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

- Ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των επιδράσεων από μεταβολές τιμών στις οικονομικές καταστάσεις.
- Κρατική υποστήριξη που παρέχεται με τη μορφή φορολογικού οφέλους .
- Κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης.
- Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41 «Γεωργία»

Βασικές Έννοιες

Κρατική υποστήριξη

Είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση που πληροί ορισμένα κριτήρια.

Περιλαμβάνει:

- Μια κρατική επιχορήγηση
- Παροχή εγγυήσεων
- Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο
- Μη χρηματική κρατική υποστήριξη όπως είναι η παροχή δωρεάν τεχνικών συμβουλών και συμβουλών μάρκετινγκ

Κρατική επιχορήγηση

Είναι μια μορφή κρατικής υποστήριξης που περιλαμβάνει τη μεταβίβαση πόρων σε μια οικονομική οντότητα σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης.

Δεν περιλαμβάνονται:

- Οι κρατικές ενισχύσεις που δεν μπορούν εύκολα να επιμετρηθούν.
- Συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο να αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι.

Κρατικές επιχορηγήσεις

Περιλαμβάνουν:

- Επιχορηγήσεις σε μετρητά
- Μη χρηματικές επιχορηγήσεις, π.χ. γη
- Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο
- Χαριστικά δάνεια.

Δεν περιλαμβάνουν:

- Υποστήριξη που δεν αφορά συγκεκριμένα την εταιρεία όπως:
 - Παροχή υποδομής σε περιοχές ανάπτυξης
 - Επιβολή εμπορικών περιορισμών στους ανταγωνιστές.
- Επιχορηγήσεις που δεν μπορούν να εκτιμηθούν:

- Δωρεάν τεχνικές συμβουλές ή συμβουλές μάρκετινγκ
- Παροχή εγγυήσεων
- Συναλλαγές με το κράτος οι οποίες δεν μπορούν να διαχωριστούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της εταιρείας
- Κίνητρα μέσω μειωμένης φορολογίας.

Κριτήρια αναγνώρισης

Οι κρατικές επιχορηγήσεις παρέχονται σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους προκαθορισμένους όρους. Συνεπώς οι επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν και οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

Παρουσίαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης με έναν από τους εξής τρόπους

- I. Η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επομένων χρήσεων (αναβαλλόμενο έσοδο) το οποίο αποσβένεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- II. Η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (συνεπώς μειώνεται η απόσβεση). Ουσιαστικά και οι δύο τρόποι έχουν την ίδια επίδραση στα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα.

Παρουσίαση στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Το πρότυπο επιτρέπει την επιλογή μεταξύ δύο παρουσιάσεων:

- I. Οι επιχορηγήσεις παρουσιάζονται σε πίστωση των αποτελεσμάτων είτε ξεχωριστά είτε κάτω από το γενικό τίτλο «Λοιπά Έσοδα».
- II. Οι επιχορηγήσεις αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα.

Παρουσίαση στην κατάσταση ταμειακών ροών

Όταν οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία λαμβάνονται σε μετρητά υπάρχει μια εισροή μετρητών η οποία πρέπει να παρουσιαστεί στην ενότητα των επενδυτικών δραστηριοτήτων στην κατάσταση ταμειακών ροών. Επιπλέον, θα υπάρχει επίσης μια εκροή λόγω της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου. Το ΔΛΠ 20 απαιτεί ρητά την παρουσίαση και των δύο κινήσεων ξεχωριστά και όχι συνδυασμένα.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων έναντι εξόδων

Υπάρχουν δύο αποδεκτές εναλλακτικές παρουσίασης:

- Καταχωρούνται ξεχωριστά στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος στο κονδύλιο των «Λοιπών Εσόδων» ή
- Εμφανίζονται μειωτικά των αντίστοιχων εξόδων τις περιόδους όπου διενεργούνται τα αντίστοιχα έξοδα που επιδοτούνται.

A. Αν περιλαμβάνονται στα «Λοιπά Έσοδα»

B. Αν αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα

Αν τα έξοδα που επιδοτούνται έχουν αναγνωρισθεί σε προηγούμενες περιόδους, το ποσό της επιχορήγησης αναγνωρίζεται απευθείας στα αποτελέσματα.

Γνωστοποιήσεις

Απαιτούνται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- Η λογιστική αρχή που ακολουθείται για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις
- Η φύση και η έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα
- Ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν αναγνωρισθεί.

6.4.ΔΛΠ 21 Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Ο σκοπός του ΔΛΠ 21 είναι να προσδιορίσει:

- τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να λογίζονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα
- το πώς συμπεριλαμβάνονται οι εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καθώς και
- τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις από το λειτουργικό νόμισμα στο εκάστοτε νόμισμα παρουσίασης.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο καλύπτει τα εξής:

- Ορισμός λειτουργικού νομίσματος
- Ορισμός και διαχωρισμός μεταξύ νομίσματος παρουσίασης και λειτουργικού νομίσματος μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό
- Συναλλαγματικές διαφορές κατά τη μετατροπή

- Κέρδη και ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές χρηματικών και μη χρηματικών στοιχείων του ισολογισμού.

Εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους:

- Μπορεί να έχει απευθείας συναλλαγές σε ξένα νομίσματα
- Μπορεί να διεξάγει εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μέσω μιας αλλοδαπής οντότητας θυγατρικής ή συνδεδεμένης εταιρείας ή υποκαταστήματος.

Βασικές Έννοιες

Λειτουργικό νόμισμα

Το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα.

Νόμισμα παρουσίας

Το νόμισμα στο οποίο συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Συναλλαγματική διαφορά

Η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή με διαφορετικές ισοτιμίες ενός σταθερού αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε ένα άλλο νόμισμα.

Εκμετάλλευση στο εξωτερικό

Μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία ή μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας οι δραστηριότητες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από εκείνη της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας .

Παρουσίαση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα στο λειτουργικό νόμισμα

Λειτουργικό νόμισμα

Το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα. Στις περισσότερες περιπτώσεις πρόκειται για το τοπικό νόμισμα της χώρας στην οποία η οικονομική οντότητα δραστηριοποιείται, μπορεί όμως και να διαφέρει. Το ΔΛΠ 21 απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να αξιολογήσουν παράγοντες (ενδείξεις) τόσο κύριους όσο και επιπρόσθετους προκειμένου να καθορίσουν ποιο είναι το νόμισμα λειτουργίας.

Κύριοι παράγοντες προσδιορισμού του λειτουργικού νομίσματος

1) Πωλήσεις και ταμειακές ροές : (α) Το νόμισμα το οποίο κατά κύριο λόγο επηρεάζει τη διαμόρφωση της τιμής πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας. Αυτό συνήθως είναι το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και

διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της. Με άλλα λόγια, αν υφίσταται μια ενεργή τοπική αγορά για τα αγαθά και παράλληλα αυτά τιμολογούνται στο τοπικό νόμισμα, ενώ και το αντίτιμο εισπράττεται κατά κύριο λόγο στο ίδιο νόμισμα, τότε αυτό είναι και το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, η έμφαση από το πρότυπο είναι στο νόμισμα που κυρίως επηρεάζει τον καθορισμό της τιμής (κόστος και περιθώριο) και όχι στο νόμισμα στο οποίο η τιμή εκφράζεται.

(β) Το νόμισμα της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν επί το πλείστον τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της. Όταν οι τιμές πώλησης καθορίζονται από τον τοπικό ανταγωνισμό και το τοπικό κανονιστικό πλαίσιο, τότε το τοπικό νόμισμα είναι και το λειτουργικό νόμισμα.

2) Εξοδα και ταμειακές ροές : Το νόμισμα που κυρίως επηρεάζει κόστη όπως το εργατικό κόστος, τα υλικά και άλλα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή και προσφορά ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Αυτό είναι συνήθως το νόμισμα στο οποίο γίνονται οι συναλλαγές αυτές π.χ. όταν κόστη όπως τα εργατικά, οι πρώτες ύλες και άλλα λειτουργικά κόστη διενεργούνται τοπικά, τότε το τοπικό νόμισμα είναι πιθανότατα και το λειτουργικό νόμισμα, αν και ενδέχεται να υπάρχουν και εισαγωγές από τρίτες χώρες .

Δευτερεύοντες παράγοντες

Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες : Πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο δημιουργούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (π.χ. δανεισμός, μετοχές, κλπ).

Νόμισμα στο οποίο διακρατείται το εισόδημα : Πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο πραγματοποιούνται, συνήθως, οι εισπράξεις από τη δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας. Οι παραπάνω κύριοι και δευτερεύοντες παράγοντες θα πρέπει να εξετάζονται από όλες τις οικονομικές οντότητες. Αν η οικονομική οντότητα ενός ομίλου είναι εγκατεστημένη στο εξωτερικό (π.χ. θυγατρική) το πρότυπο προδιαγράφει τέσσερις επιπλέον παράγοντες οι οποίοι θα πρέπει να εξεταστούν προκειμένου να προσδιοριστεί το λειτουργικό της νόμισμα και το κατά πόσο είναι το ίδιο με το λειτουργικό νόμισμα της μητρικής της.

Μεταβολή του λειτουργικού συστήματος

Εφόσον καθοριστεί το νόμισμα λειτουργίας, μπορεί να μεταβληθεί μόνον αν αλλάξουν οι συνθήκες του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος, αν υπάρξει, δηλαδή, σοβαρή μεταβολή στον τρόπο που η οικονομική οντότητα συναλλάσσεται . Όταν

υπάρχει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας, το Πρότυπο προβλέπει ότι οι επιπτώσεις της αλλαγής λογιστικοποιούνται μελλοντικά και όχι αναδρομικά .

Αρχική αναγνώριση

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή απαιτεί διακανονισμό σε ένα νόμισμα άλλο από το λειτουργικό νόμισμα συμπεριλαμβανομένων και των συναλλαγών που προκύπτουν όταν η οικονομική οντότητα:

- Αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα·
- Λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
- Αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ των δύο νομισμάτων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής .

Μεταγενέστερες περίοδοι αναφοράς

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:

- Τα χρηματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος.
- Τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρούνται σε ιστορικό κόστος σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής (ιστορική ισοτιμία) και δεν αποτιμώνται ξανά.
- Τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρούνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται χρησιμοποιώντας τις συναλλαγματικές ισοτιμίες της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η εύλογη αξία.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό ή τη μετατροπή χρηματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια , κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται επίσης στα ίδια κεφάλαια. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε

συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Με άλλα λόγια η μεταβολή της εύλογης αξίας ενός μη χρηματικού στοιχείου που οφείλεται στη μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας δεν διαχωρίζεται από την υπόλοιπη μεταβολή της εύλογης αξίας του.

Εξαιρέση

Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου σε ξεχωριστό αποθεματικό. Αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

Μετατροπή οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης

Νόμισμα παρουσίασης

Το ΔΛΠ 21 επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, αυτή μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης.

Μέθοδος μετατροπής

(α) Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού (και συνεπώς και η καθαρή θέση) μετατρέπονται με την ισοτιμία που ισχύει κατά την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων. Τα συγκριτικά κονδύλια μετατρέπονται με την ισοτιμία που ίσχυε κατά την ημερομηνία κλεισίματος της περιόδου που αυτά αφορούν.

(β) Τα έσοδα και τα έξοδα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των συγκρίσιμων κονδυλίων (ή με τη χρήση μιας μέσης ισοτιμίας για την περίοδο ως εύλογης προσέγγισης της ισχύουσας ισοτιμίας).

(γ) Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο της κατάστασης συνολικού εισοδήματος σε αποθεματικό από συναλλαγματικές διαφορές.

Συναλλαγματικές διαφορές

Οι συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή νομίσματος παρουσίασης προκύπτουν από:

- Τη μετατροπή των εσόδων και εξόδων με τη χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας που ίσχυε κατά την ημερομηνία κάθε συναλλαγής (ή του μέσου όρου), ενώ η μετατροπή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων γίνεται με χρήση διαφορετικής ισοτιμίας, αυτής δηλαδή που ίσχυε κατά την ημερομηνία κλεισίματος. Τη μετατροπή των υπολοίπων έναρξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων με ισοτιμία κλεισίματος που διαφέρει από την προηγούμενη ισοτιμία κλεισίματος.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

Οι συναλλαγματικές διαφορές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών παρουσιάζεται σε ξεχωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (αποθεματικό) μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Όταν οι συναλλαγματικές διαφορές σχετίζονται με εκμετάλλευση στο εξωτερικό που ενοποιείται, χωρίς όμως να κατέχεται στο σύνολό της, οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή και αναλογούν στα δικαιώματα της μειοψηφίας, επιμερίζονται στα δικαιώματα μειοψηφίας και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης.

Γνωστοποιήσεις

Το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρημένα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

- Τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε ξεχωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (αποθεματικό) μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.
- Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό καθώς και το νόμισμα λειτουργίας και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.
- Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας.

6.5. ΔΛΠ 41 Γεωργία

Ο σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στην αγροτική δραστηριότητα, ήτοι στη διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού των

βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε αγροτική παραγωγή ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα:

- i. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- ii. Αγροτική παραγωγή μέχρι και τη στιγμή της συγκομιδής, και
- iii. Κρατικές επιχορηγήσεις.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- i. Εδαφικές εκτάσεις που σχετίζονται με την αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 16) ή
- ii. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 38). Επίσης, το ΔΛΠ 41 δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Δεν ασχολείται π.χ. με τη μεταποίηση των σταφυλιών σε οίνο ή του μαλλιού σε νήμα. Η εν λόγω επεξεργασία λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα».

Βασικές Έννοιες

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Ζωντανά φυτά και ζώα.

Αγροτική παραγωγή

Το προϊόν που έχει συλλεχθεί (συγκομιδή) από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας .

Βιολογικός μετασχηματισμός

Περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης και παραγωγής που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο (π.χ. αναπαραγωγή, ωρίμανση κ.α.).

Ενεργός αγορά

Είναι μια αγορά στην οποία συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α. τα εμπορεύσιμα στοιχεία στην αγορά είναι ομοιογενή,
- β. μπορούν υπό κανονικές συνθήκες και οποιαδήποτε στιγμή να βρεθούν πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές,
- γ. οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Αγροτική δραστηριότητα

Είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Συγκομιδή

Είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Κόστη στο σημείο της πώλησης

Περιλαμβάνει προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Στα κόστη του σημείου πώλησης δεν περιλαμβάνονται έξοδα μεταφοράς και άλλα κόστη αναγκαία για να φθάσουν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια αγορά.

Κατηγοριοποίηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων

i. Αναλώσιμα ή διαρκή

Αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή ή πωλούνται ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως π.χ. ζώα που προορίζονται για την παραγωγή κρέατος. Διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα από τα οποία λαμβάνονται άλλα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή αγροτική παραγωγή.

ii. Ωριμα ή ανώριμα

Ωριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν τα χαρακτηριστικά των συγκομιδίσιμων (για αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) ή είναι σε θέση να υποστηρίξουν κανονικές συγκομιδές (για διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία). Τα ανώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν φτάσει ακόμα σε αυτό το στάδιο και συνεπώς δεν είναι ακόμα έτοιμα να παράγουν προϊόν/εμπόρευμα είτε αναλωνόμενα είτε ως διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή ως περιουσιακό της στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- i. Η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων,
- ii. Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα,

iii. Η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση και σε κάθε επόμενη ημερομηνία οικονομικών καταστάσεων στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης εκτός αν η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Η αγροτική παραγωγή επιμετρείται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Επειδή η συγκομισθείσα παραγωγή αποτελεί εμπορεύσιμο αγαθό, δεν υπάρχει εξαίρεση περί «αξιοπιστίας μέτρησης» για την παραγωγή.

Κέρδη ή ζημίες, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, αναγνωρίζονται στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος της περιόδου στην οποία προκύπτουν. Ένα κέρδος που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει. Συνεπώς, κέρδος ή ζημία προκύπτει όταν γεννιέται ένα ζώο, όταν αναπτύσσονται φυτά και ζώα, όταν γίνεται η συγκομιδή των φυτών ή όταν τα ζώα παράγουν αγροτική παραγωγή. Ζημίες μπορεί να προκύψουν κατά την αρχική αναγνώριση της αγοράς ζώων επειδή η εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης είναι πιθανόν να είναι χαμηλότερα από την τιμή αγοράς συν οποιαδήποτε κόστη συναλλαγής και μεταφοράς. Όλα τα κόστη που σχετίζονται με βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα κέρδη ή ζημίες όταν πραγματοποιούνται, εκτός από τα κόστη για την αγορά βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία κεφαλαιοποιούνται .

Εύλογη αξία

Παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας:

i. Αν υπάρχει μια ενεργή αγορά για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή, οι επικρατούσες τιμές σε αυτήν την αγορά είναι η πιο κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει μια ενεργή αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια προσδιορίσιμη από την αγορά τιμή, όπως π.χ. την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής στην αγορά για αυτού του είδους το περιουσιακό στοιχείο ή αγοραίες τιμές για όμοια ή σχετικά περιουσιακά στοιχεία.

ii. Αν δεν υπάρχουν διαθέσιμες αξιόπιστες τιμές βάσει της αγοράς, τότε θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί η παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμειακών ροών από το

περιουσιακό στοιχείο, προεξοφλημένες με το τρέχον προσδιορισμένο από την αγορά προ φόρου επιτόκιο.

iii. Σε ελάχιστες περιπτώσεις, το κόστος μπορεί να αποτελεί ένδειξη της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου όταν από την αγορά του έχει λάβει χώρα μικρής έκτασης βιολογικός μετασχηματισμός ή οι επιπτώσεις του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή του δεν αναμένεται να είναι σημαντικές .

iv. Η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στις τρέχουσες τιμές της αγοράς και δεν προσαρμόζεται για να απεικονίσει την πραγματική τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης που προβλέπει την παράδοση σε μελλοντική ημερομηνία.

Συμφωνίες μελλοντικής πώλησης (προπώληση)

Είναι σύνηθες η αγροτική και κτηνοτροφική παραγωγή να προπωλείται ένα ή και περισσότερα έτη πριν αυτή καταστεί ώριμη προς πώληση π.χ. πριν τα ψάρια φτάσουν σε εμπορεύσιμο μέγεθος. Αν υπάρχουν συμφωνίες πώλησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε μελλοντική ημερομηνία (προπώληση), οι συμβατικές τιμές δεν προσδιορίζουν τις εύλογες αξίες. Η εύλογη αξία αντανακλά την τρέχουσα τιμή στην οποία ένας πρόθυμος αγοραστής και πωλητής κάνουν μια συναλλαγή. Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού στοιχείου του ενεργητικού ή γεωργικής παραγωγής δεν αναπροσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Είναι πολύ πιθανό ότι τη στιγμή της σύναψης μιας τέτοιας συμφωνίας, η τιμή που συμφωνήθηκε να είναι η καλύτερη εκτίμηση της μελλοντικής τιμής πώλησης. Όμως, μέχρι την ημερομηνία αποτίμησης αυτές οι εκτιμήσεις ενδέχεται να έχουν αλλάξει και η τιμή αυτή να μην είναι ενδεικτική της εύλογης αξίας. Ενδέχεται όμως μία σύμβαση πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή της γεωργικής παραγωγής να αποτελεί μια επαχθή σύμβαση. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται το σχετικό πρότυπο (ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία) που απαιτεί τη διενέργεια πρόβλεψης για επαχθείς συμβάσεις.

Αγροτική παραγωγή

Η αγροτική παραγωγή είναι το προϊόν της συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας. Ο ακόλουθος πίνακας παρέχει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων καθώς και αγροτικής παραγωγής ή πρόσθετων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή.

Βιολογικός μετασχηματισμός

Βιολογικός μετασχηματισμός είναι οι διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Κρατικές επιχορηγήσεις

Μια άνευ όρων κρατική επιχορήγηση αναγνωρίζεται ως έσοδο όταν καθίσταται εισπρακτέα. Αντίθετα, μια κρατική επιχορήγηση υπό όρους θα αναγνωρίζεται ως έσοδο όταν και μόνον όταν πληρούνται οι όροι της κρατικής επιχορήγησης.

Γνωστοποιήσεις

Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής και από τη μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης.

- Μια περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
- Αν δεν γνωστοποιείται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, τότε η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης, (α) τη φύση των δραστηριοτήτων της και (β) τις μετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά το τέλος της περιόδου. Θα πρέπει επίσης να παρέχει τις ίδιες πληροφορίες για το αποτέλεσμα της αγροτικής παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.
- Η εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης της αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου θα γνωστοποιούνται με βάση τη στιγμή της συγκομιδής.
- Η ύπαρξη και η λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται και η λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν ενεχυριαστεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και οι στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την αγροτική δραστηριότητα.
- Συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, παρουσιάζοντας ξεχωριστά μεταβολές που οφείλονται στην αξία, στις αγορές, πωλήσεις, στη συγκομιδή, σε συνενώσεις επιχειρήσεων, σε συναλλαγματικές διαφορές και σε άλλες μεταβολές.

- Όταν η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όπως μια περιγραφή του περιουσιακού στοιχείου, μια επεξήγηση των περιστάσεων, αν είναι δυνατόν το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται, τυχόν κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάθεση, τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε και τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης. Θα πρέπει επίσης να παρουσιάσει τις ακαθάριστες λογιστικές αξίες και τη σωρευμένη απόσβεση.
- Αν η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχαν επιμετρηθεί στο κόστος τους μείον τη σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης, καθίστανται αξιόπιστα αποτιμητέα κατά τη διάρκεια της περιόδου, τότε απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις όπως μια περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, μια επεξήγηση για το λόγο που η εύλογη αξία έχει πλέον καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη και το αποτέλεσμα της μεταβολής.
- Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί η φύση και η έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων, οι ανεκπλήρωτοι όροι και τυχόν ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων.
- Τέλος, το πρότυπο παροτρύνει αλλά δεν απαιτεί την ανάλυση των μεταβολών της εύλογης αξίας σε μεταβολές τιμής και φυσικές μεταβολές .

6.6.ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετόχων

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν διενεργεί συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Απαιτεί να καταχωρούνται οι επιδράσεις των συναλλαγών αυτών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση ή στις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

Πεδίο εφαρμογής

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, και συγκεκριμένα:

α) Αμοιβές διακανονιζόμενες σε μετοχές

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Δηλαδή η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες και χορηγεί ως αντάλλαγμα συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας (π.χ. μετοχές ή και μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης),

β) Αμοιβές διακανονιζόμενες σε μετρητά

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όπου η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι αυτού που παρέχει αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες για ποσά που θα καταβληθούν μεν σε μετρητά αλλά το ύψος τους εξαρτάται από την τιμή (ή την αξία) της μετοχής της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας

γ) Αμοιβές κατ' επιλογή είτε με μετρητά είτε με μετοχές

Συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών να επιλέξει αν η συναλλαγή θα διακανονιστεί με μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων, με κάποιες εξαιρέσεις.

Βασικές Έννοιες

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών :

Συναλλαγή στην οποία η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης) ή λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες αναλαμβάνοντας την υποχρέωση έναντι του προμηθευτή των εν λόγω υπηρεσιών ή αγαθών για καταβολή ποσών το ύψος των οποίων ποσών εξαρτάται από την τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας.

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους :

Η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας (π.χ. μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης).

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την τιμή των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά :

Η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για την καταβολή μετρητών το ύψος των οποίων εξαρτάται από την πορεία της τιμής των μετοχών της οικονομικής οντότητας.

Ημερομηνία κατοχύρωσης :

Είναι η ημερομηνία κατά την οποία το έτερο μέρος (π.χ. ένας εργαζόμενος ή ένας προμηθευτής) δικαιούται να λάβει μετρητά ή συμμετοχικούς τίτλους στο πλαίσιο της συμφωνίας.

Περίοδος κατοχύρωσης :

Είναι η περίοδος κατά την οποία πρέπει να ικανοποιηθούν όλες οι καθορισθείσες προϋποθέσεις κατοχύρωσης μιας συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Ημερομηνία παραχώρησης :

Η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα ή άλλο μέρος (συμπεριλαμβανομένου ενός εργαζόμενου) συμφωνούν να συνάψουν μια συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα και ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνούν από κοινού για τους όρους και τις προϋποθέσεις της συμφωνίας. Την ημερομηνία της παραχώρησης, η οικονομική οντότητα παραχωρεί στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας, με την προϋπόθεση να πληρούνται κάποιες συγκεκριμένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης, αν υπάρχουν. Εάν η παραχώρηση υπόκειται σε διαδικασία έγκρισης (για παράδειγμα, εκ μέρους των μετόχων), η ημερομηνία παραχώρησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνεται η έγκριση.

Εύλογη αξία :

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί, μία υποχρέωση να διακανονιστεί ή ένας παραχωρηθείς συμμετοχικός τίτλος να ανταλλαχθεί μεταξύ μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση .

Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους

Αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες παρασχεθούν με αντάλλαγμα συμμετοχικούς τίτλους (π.χ. μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων.

Όταν οι συμμετοχικοί τίτλοι κατοχυρώνονται άμεσα, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να θεωρεί ότι αποτελούν αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί από τους εργαζομένους. Συνεπώς η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει πλήρως το κόστος της υπηρεσίας που παρείχαν οι εργαζόμενοι κατά την ημερομηνία παραχώρησης των δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν τα δικαιώματα προαίρεσης δεν κατοχυρώνονται μέχρι οι εργαζόμενοι ή άλλα μέρη που παρέχουν

παρόμοιες υπηρεσίες συμπληρώσουν μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η διοίκηση θεωρεί ότι οι υπηρεσίες πρόκειται να παρασχεθούν κατά την διάρκεια της εν λόγω περιόδου, η οποία αναφέρεται ως περίοδος κατοχύρωσης.

Βασική αρχή

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης κατά την ημερομηνία της παραχώρησης, βάσει της πιο πιθανής έκβασης του όρου απόδοσης. Αν ο όρος απόδοσης αποτελεί συνθήκη αγοράς, η εκτίμηση της διάρκειας της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης δεν θα πρέπει να αναθεωρηθεί εκ των υστέρων. Αν ο όρος απόδοσης δεν αποτελεί συνθήκη αγοράς, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναθεωρήσει την εκτίμησή της για τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Λογιστικός χειρισμός παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Αν π.χ. παραχωρηθούν δικαιώματα προαίρεσης για την αγορά μετοχών σε εργαζομένους σε τρία έτη στο μέλλον, με την προϋπόθεση ότι αυτοί θα παραμείνουν στην απασχόληση της οικονομικής οντότητας για την εν λόγω περίοδο, ο λογιστικός χειρισμός θα έχει ως εξής:

- Η εύλογη αξία των παραχωρούμενων δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς θα προσδιοριστεί κατά την ημερομηνία παραχώρησης των εν λόγω δικαιωμάτων.
- Η εύλογη αξία που καθορίζεται κατά την ημερομηνία παραχώρησης θα χρεωθεί (έξοδο) στα αποτελέσματα σε ετήσιες ισόποσες δόσεις κατά τη διάρκεια των τριών ετών και θα γίνουν αναπροσαρμογές σε κάθε ημερομηνία αναφοράς για να απεικονιστεί η τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση του αριθμού των δικαιωμάτων προαίρεσης που θα κατοχυρωθούν και η αύξηση των ιδίων κεφαλαίων των μετόχων καταχωρείται σε ποσό ίσο με τη χρέωση του εξόδου.

Ημερομηνία επιμέτρησης

Η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρούνται ως αντάλλαγμα θα επιμετρείται είτε:

- Κατά την ημερομηνία παραχώρησης σε περίπτωση υπηρεσιών εργαζομένων, είτε
- Κατά την ημερομηνία λήψης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών για όλες τις άλλες περιπτώσεις.

Προσδιορισμός της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων

Η εύλογη αξία βασίζεται στις χρηματιστηριακές τιμές, αν είναι διαθέσιμες. Πολλές μετοχές και μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης δεν διαπραγματεύονται σε ενεργή αγορά, οπότε η διοίκηση θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τεχνικές αποτίμησης. Σκοπός είναι να εκτιμηθεί η εύλογη αξία της τιμής του τίτλου.

Προϋποθέσεις κατοχύρωσης

Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης είναι τα κριτήρια που καθορίζουν αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει τις υπηρεσίες προκειμένου ο αντισυμβαλλόμενος (π.χ. εργαζόμενος) να δικαιούται να λάβει αντάλλαγμα βάσει μιας συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Υπάρχουν δύο είδη προϋποθέσεων κατοχύρωσης:

α) Όροι υπηρεσίας: αυτοί απαιτούν από τον αντισυμβαλλόμενο (π.χ. εργαζόμενο) να συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας. Οι όροι υπηρεσίας δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας μιας παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών. Ωστόσο, τα ανταλλάγματα μπορούν να παρασχεθούν μόνο μετά τη συμπλήρωση του όρου υπηρεσίας ,

β) Όροι απόδοσης: αυτοί απαιτούν την επίτευξη καθορισμένων στόχων προκειμένου να δικαιούται ο αντισυμβαλλόμενος να λάβει την παροχή. Οι όροι απόδοσης μπορεί να εξαρτώνται από την αγορά (όπως αυτοί που σχετίζονται με την τιμή της μετοχής στο χρηματιστήριο) ή να μην εξαρτώνται από την αγορά (όπως αυτοί που σχετίζονται με την κερδοφορία της οικονομικής οντότητας). Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης επηρεάζουν την επιμέτρηση και αναγνώριση των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Ο χειρισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης ποικίλει ανάλογα με το εάν κάποιοι όροι αποτελούν συνθήκες αγοράς ή όχι.

Συνθήκες αγοράς

Οι συνθήκες αγοράς είναι όροι απόδοσης που σχετίζονται με την αγοραία τιμή των συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Οι όροι αυτοί περιλαμβάνονται στην εκτίμηση της εύλογης αξίας των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Δεν θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την εκτίμηση του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που θα κατοχυρωθούν.

Συνθήκες που δεν σχετίζονται με την αγορά

Οι συνθήκες που δεν σχετίζονται με την αγορά είναι όροι απόδοσης που δεν σχετίζονται με την αγοραία τιμή των συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Ένα παράδειγμα αυτών είναι τα κέρδη ανά μετοχή ή ένας στόχος

κερδοφορίας. Δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας μιας παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών. Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την εκτίμηση του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που θα κατοχυρωθούν. Για τις συνθήκες που δεν σχετίζονται με την αγορά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που καταχωρούνται κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βασίζονται στη βέλτιστη διαθέσιμη εκτίμηση του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθούν. Η εκτίμηση αυτή αναθεωρείται όταν μεταγενέστερες πληροφορίες υποδεικνύουν ότι ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθούν διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Αναθεωρείται οριστικά βάσει του πραγματικού αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που κατοχυρώθηκαν. Αν κάποια συνθήκη που δεν σχετίζεται με την αγορά δεν εκπληρωθεί, γίνεται αναστροφή του εξόδου που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί .

Περίοδος κατοχύρωσης

Περίοδος κατοχύρωσης είναι η περίοδος κατά την οποία πληρούνται όλες οι καθορισθείσες προϋποθέσεις κατοχύρωσης μιας συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Οι υπηρεσίες λογιστικοποιούνται κατά την παροχή τους από τον αντισυμβαλλόμενο στη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης. Το έξοδο αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης με μια αντίστοιχη αύξηση είτε των ιδίων κεφαλαίων (διακανονισμός σε συμμετοχικούς τίτλους όπως π.χ. μετοχές) είτε των υποχρεώσεων (διακανονισμός σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία).

Λογιστική μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης

Δεν γίνεται καμία αναπροσαρμογή (εκτός της επαναταξινόμησης των ιδίων κεφαλαίων) μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης.

Τροποποιήσεις

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων (προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης) κατά την περίοδο κατοχύρωσης, όπως για παράδειγμα:

- α) Μπορεί να αυξήσει ή να μειώσει την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης, γεγονός που καθιστά το πρόγραμμα λιγότερο ή περισσότερο ευνοϊκό για τους εργαζομένους.
- β) Μπορεί επίσης να τροποποιήσει τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης προκειμένου να γίνει περισσότερο ή λιγότερο πιθανή η κατοχύρωση των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Η οικονομική οντότητα πρέπει πάντα να αναγνωρίζει τουλάχιστον το ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν οι όροι και οι συνθήκες δεν είχαν τροποποιηθεί (αν παρέμεναν σε ισχύ οι αρχικοί όροι).

- Αν η τροποποίηση αυξάνει το ποσό που θα λάβει ο εργαζόμενος, η πρόσθετη εύλογη αξία που παραχωρήθηκε είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του τροποποιημένου συμμετοχικού τίτλου και της εύλογης αξίας του αρχικού συμμετοχικού τίτλου, αμφότερες εκ των οποίων εκτιμήθηκαν κατά την ημερομηνία τροποποίησης. Η πρόσθετη εύλογη αξία που παραχωρείται πρέπει να αναγνωριστεί ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου από την ημερομηνία της τροποποίησης μέχρι την ημερομηνία κατοχύρωσης.
- Αν η τροποποίηση μιας προϋπόθεσης κατοχύρωσης καθιστά λιγότερο πιθανή την κατοχύρωση των δικαιωμάτων προαίρεσης (για παράδειγμα, η επίτευξη ενός στόχου είναι λιγότερο πιθανή ή η περίοδος κατοχύρωσης επεκτάθηκε), η οικονομική οντότητα συνεχίζει να λογιστικοποιεί τη συμφωνία σαν να ισχύουν ακόμα οι αρχικοί όροι. Αν η τροποποίηση μειώνει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρούνται σε κάποιον εργαζόμενο, η μείωση αυτή θα λογιστικοποιηθεί ως ακύρωση εκείνου του μεριδίου της παραχώρησης, δηλαδή με απευθείας αναγνώριση του υπόλοιπο ποσού που θα είχε αναγνωριστεί.

Ακυρώσεις και πρόωρος διακανονισμός

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ακυρώσει ή να διακανονίσει ένα πρόγραμμα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης πριν την ημερομηνία κατοχύρωσης (εκτός από παραχώρηση που ακυρώνεται δια της κατάπτωσης όταν οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης δεν πληρούνται) χωρίς να το αντικαταστήσει.

- Αν η ακύρωση ή ο διακανονισμός πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που θα είχε αλλιώς αναγνωριστεί για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (επίσπευση της κατοχύρωσης).
- Κάθε πληρωμή προς τους εργαζομένους μέχρι την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν κατά την ημερομηνία ακύρωσης ή διακανονισμού αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση από τα ίδια κεφάλαια (επαναγορά των συμμετοχικών τίτλων).
- Κάθε πληρωμή προς τους εργαζομένους που υπερβαίνει την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν κατά την ημερομηνία ακύρωσης ή διακανονισμού αντιμετωπίζεται λογιστικά ως έξοδο.

Ακύρωση και παραχώρηση δικαιωμάτων αντικατάστασης

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ακυρώσει και να αντικαταστήσει μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων. Στην περίπτωση αυτή, η αντικατάσταση αντιμετωπίζεται λογιστικά ως τροποποίηση.

Λήξη του δικαιώματος

Η λήξη ενός μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης κατά την ολοκλήρωση της περιόδου άσκησης δεν αλλάζει το γεγονός ότι η αρχική συναλλαγή πραγματοποιήθηκε (ήτοι λήφθηκαν αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για την έκδοση συμμετοχικών τίτλων - μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης). Η λήξη του μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης δεν αντιστοιχεί με κέρδος στα ίδια κεφάλαια, διότι δεν υπάρχει καμία μεταβολή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας και δεν έχει καμία επίδραση στην οικονομική της θέση. Στην ουσία, ένα είδος συμμετοχικού δικαιώματος (το δικαίωμα του κατόχου του μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης) καθίσταται μέρος ενός άλλου συμμετοχικού δικαιώματος (του δικαιώματος του μετόχου). Η μοναδική λογιστική εγγραφή που πιθανόν να απαιτείται είναι μια κίνηση εντός των ιδίων κεφαλαίων για να απεικονιστεί ότι τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης δεν εκκρεμούν πλέον (π.χ. ως μεταφορά από ένα είδος αποθεματικού σε ένα άλλο).

Με την ολοκλήρωση της περιόδου άσκησης η αξία του δικαιώματος που καταχωρήθηκε στα ίδια κεφάλαια δεν επηρεάζεται καθώς η μη εκπλήρωση ενός όρου υπηρεσίας ή ενός όρου απόδοσης που δεν σχετίζεται με την αγορά επηρεάζει τον αριθμό των τίτλων που θα κατοχυρωθούν. Επίσης η μη εκπλήρωση μιας συνθήκης της αγοράς έχει ήδη ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας την ημερομηνία παραχώρησης.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με μετρητά

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά έχουμε όταν πληρώνονται ποσά για αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία ποσά βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας (όπως είναι τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης).

Βασικές αρχές

Οι αρχές που εφαρμόζονται για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά είναι:

- Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες θα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά τη λήψη τους από την οικονομική οντότητα (πρόκειται για την ίδια αρχή που εφαρμόζεται σε συναλλαγές που διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους).
- Τα αποκτηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες θα πρέπει να επιμετρούνται στην εύλογη αξία της αναληφθείσας υποχρέωσης.
- Η εύλογη αξία της αναληφθείσας υποχρεώσεις επαναμετράται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού.
- Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του αριθμού των δικαιωμάτων πληρωμής που θα κατοχυρωθούν.
- Μεταβολές που επηρεάζουν την εύλογη αξία των παραχωρήσεων, καθώς και αυτές που επηρεάζουν τον αριθμό των παραχωρήσεων που αναμένεται να κατοχυρωθούν, ενημερώνονται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς ως μέρος της διαδικασίας επαναμέτρησης και χρησιμοποιούνται στον καθορισμό του ποσού που θα αναγνωριστεί. Σημειώνεται ότι αυτό διαφέρει από το λογιστικό χειρισμό των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, όπου η εύλογη αξία είναι καθορισμένη κατά την ημερομηνία παραχώρησης, και δεν επαναυπολογίζεται.

Το έξοδο που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς πιστώνεται στο λογαριασμό προβλέψεων/ υποχρεώσεων. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, το ποσό της πρόβλεψης/ υποχρέωσης θα πρέπει να ισούται με τα καταβληθέντα μετρητά.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται είτε με μετρητά είτε με συμμετοχικούς τίτλους

Για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών για τις οποίες είτε η οικονομική οντότητα είτε ο αντισυμβαλλόμενος έχει την επιλογή μεταξύ διακανονισμού με μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συναλλαγή ως εξής:

- ως αμοιβή καθοριζόμενη από την αξία της μετοχής και διακανονιζόμενη τοις μετρητοίς αν έχει αναλάβει υποχρέωση να ρυθμίσει την οφειλή τοις μετρητοίς ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία, ή
- ως αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους αν δεν έχει αναληφθεί υποχρέωση να ρυθμίσει την οφειλή τοις μετρητοίς ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Βασικές αρχές

Αν η οικονομική οντότητα έχει δώσει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να επιλέξει, αν μία αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών θα διακανονιστεί τοις μετρητοίς ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα έχει παραχωρήσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο, που εμπεριέχει ένα στοιχείο υποχρέωσης και ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (σύμφωνα με το ΔΛΠ 32).

- Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά πρώτα την εύλογη αξία του μέρους της υποχρέωσης και στη συνέχεια την εύλογη αξία του μέρους των ιδίων κεφαλαίων.
- Η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι το άθροισμα των εύλογων αξιών των δύο συστατικών μερών.
- Η οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί ξεχωριστά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνει ή αποκτά ανάλογα με κάθε συστατικό στοιχείου του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου. Το μέρος της υποχρέωσης θα επιμετρείται στην εύλογη αξία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, ενώ το μέρος που αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια επιμετρείται στην εύλογη αξία μόνο την ημερομηνία παραχώρησης.

Αν η οικονομική οντότητα έχει την επιλογή να διακανονίσει τοις μετρητοίς ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα θα προσδιορίσει αν έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει τοις μετρητοίς και θα αντιμετωπίσει λογιστικά την αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών αναλόγως.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΠΧΑ 2 ορίζει πως οι παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών που πραγματοποιούνται σε άλλα μέρη, εκτός από τους εργαζόμενους, επιμετρείται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που έλαβε η οικονομική οντότητα και αν αυτή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που δίνονται. Τι γίνεται όμως στις περιπτώσεις που:

- Δε μπορούμε να προσδιορίσουμε τα αγαθά και υπηρεσίες που λαμβάνει η οικονομική οντότητα, όπως πχ σε μία παραχώρηση μετοχών (όχι σε ήδη μετόχους) χωρίς αντάλλαγμα;
- Μπορούμε να προσδιορίσουμε τα αγαθά ή υπηρεσίες που λαμβάνονται, όμως η εύλογη αξία τους είναι χαμηλότερη από την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που δίνονται; Για παράδειγμα παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης εύλογης αξίας € 1.000 σε έναν προμηθευτή για αγορά εξοπλισμού αξίας € 800. Παρομοίως με το παραπάνω παράδειγμα, είναι σαν η εταιρεία να έχει λάβει (ή θα λάβει) αγαθά ή υπηρεσίες αξίας € 200 που δε μπορούμε να προσδιορίσουμε τη φύση τους.

Και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2, δηλαδή αναγνωρίζεται η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων (ή το ποσό κατά το οποίο αυτή υπερβάλλει της εύλογης αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν) με αντίστοιχη χρέωση των αποτελεσμάτων όταν λαμβάνονται τα αντίστοιχα αγαθά ή υπηρεσίες.

6.7. ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς

Το ΔΠΧΑ 1 καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει μια οικονομική οντότητα όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά ως βάση για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων με σκοπό να περιέχουν αυτές υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που να:

- α) παρέχει διαφάνεια στους χρήστες,
- β) είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται,
- γ) το κόστος να μην υπερβαίνει τα οφέλη

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΠΧΑ 1 εφαρμόζεται για μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά.

Ορισμός της πρώτης εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ, όταν είναι για πρώτη φορά σε θέση να κάνει στις οικονομικές της καταστάσεις μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση ότι αυτές συμμορφώνονται με (όλα) τα ΔΠΧΑ.

Μια οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά εάν τα προηγούμενα έτη οι δημοσιευμένες οικονομικές της καταστάσεις:

- Συμμορφώνονταν με ορισμένα αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΑ,
- Περιλάμβαναν μόνο μια συμφωνία επιλεγμένων στοιχείων μεταξύ προηγούμενων Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών Αρχών (ΓΠΛΑ) και ΔΠΧΑ.

Βασικές Έννοιες

Ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ :

Η πλησιέστερη περίοδος για την οποία η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ στις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ :

Οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) μέσω ρητής και ανεπιφύλακτης δήλωσης συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ.

Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ :

Η Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) της οικονομικής οντότητας (δημοσιευμένη ή μη) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Πρώτη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ :

Η περίοδος αναφοράς που λήγει κατά την ημερομηνία αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων που η οικονομική οντότητα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Λογιστικές πολιτικές

Η οικονομική οντότητα πρέπει να επιλέξει τις λογιστικές πολιτικές που θα ακολουθήσει βάσει των ΔΠΧΑ όπως αυτά ισχύουν στην ημερομηνία αναφοράς (πλέον πρόσφατη παρουσιαζόμενη περίοδος).

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένης και της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης.

Περίοδοι αναφοράς ΔΠΧΑ

Εφόσον εφαρμόζονται τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά κατά τη δωδεκάμηνη χρήση που λήγει π.χ. την 31 Δεκεμβρίου 2016:

Καταρτίζονται τουλάχιστον οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσης του 2016 και του 2015 και επαναδιατυπώνεται αναδρομικά η κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης (αρχή της πρώτης περιόδου για την οποία παρουσιάζονται πλήρεις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή της 1ης Ιανουαρίου 2015) εφαρμόζοντας τα ΔΠΧΑ που ίσχυαν την 31η Δεκεμβρίου 2016 (την πλέον πρόσφατη χρήση στο παράδειγμα).

A. Επειδή το ΔΛΠ 1 απαιτεί την παρουσίαση συγκριτικής οικονομικής πληροφόρησης προηγούμενης περιόδου τουλάχιστον ενός έτους, κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης θα είναι εκείνη της 1ης Ιανουαρίου 2015 που είναι και η ημερομηνία μετάβασης.

B. Εάν στις οικονομικές καταστάσεις της 31η Δεκεμβρίου 2016 ο υιοθετών αναφέρει επιλεγμένα οικονομικά στοιχεία βάσει ΔΠΧΑ (αλλά όχι πλήρεις οικονομικές καταστάσεις) για περιόδους πριν το 2015 ως επιπρόσθετη πληροφόρηση, αυτό δεν αλλάζει το γεγονός ότι η κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης με βάση τα ΔΠΧΑ είναι εκείνη της 1ης Ιανουαρίου 2015.

Προσαρμογές μετάβασης στο ΔΠΧΑ στην πρώτη εφαρμογή

Πάυση αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Η οικονομική οντότητα πρέπει να εξαλείφει από την κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που βασίζονταν στις προηγούμενες ΓΠΛΑ, εφόσον αυτά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης βάσει των ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα:

I. Το ΔΛΠ 38 δεν επιτρέπει την αναγνώριση δαπανών για οποιαδήποτε από τα ακόλουθα ως άυλα περιουσιακά στοιχεία:

- Έρευνα,
- Δαπάνες έναρξης λειτουργίας, δαπάνες προ της έναρξης της λειτουργίας, δαπάνες εκπαίδευσης,
- Δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,
- Δαπάνες μετακόμισης και επανεγκατάστασης.

Εάν οι προηγούμενες ΓΠΛΑ της οικονομικής οντότητας είχαν αναγνωρίσει τα ανωτέρω ως περιουσιακά στοιχεία, αυτά απαλείφονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης βάσει των ΔΠΧΑ.

II. Αν οι προηγούμενες ΓΠΛΑ της οικονομικής οντότητας επέτρεπαν το σχηματισμό προβλέψεων ή γενικών αποθεματικών όπως για αναδιαρθρώσεις, μελλοντικές λειτουργικές ζημίες ή σημαντικές επισκευές που δεν αναγνωρίζονται για τον σχηματισμό πρόβλεψης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, αυτές οι υποχρεώσεις ή τα αποθεματικά εξαιρούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης που καταρτίζεται βάσει των ΔΠΧΑ. Αν οι προηγούμενες ΓΠΛΑ της οικονομικής οντότητας επέτρεπαν την αναγνώριση αποζημιώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν είναι κατ' ουσία βέβαια, αυτά απαλείφονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης βάσει των ΔΠΧΑ.

Αναγνώριση νέων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που απαιτείται να αναγνωριστούν από τα ΔΠΧΑ, ακόμα κι αν αυτά δεν είχαν ποτέ προηγουμένως αναγνωρισθεί βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ. Για παράδειγμα:

I. Το ΔΛΠ 39 απαιτεί την αναγνώριση όλων των παραγώγων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των ενσωματωμένων παραγώγων (embedded derivatives). Αυτά δεν αναγνωρίζονται στο πλαίσιο πολλών ΓΠΛΑ.

II. Το ΔΛΠ 19 απαιτεί από έναν εργοδότη να αναγνωρίσει τις υποχρεώσεις του στο πλαίσιο προγραμμάτων καθορισμένων παροχών σε εργαζομένους. Στην περίπτωση «υπερχρηματοδοτούμενων» πλεονασματικών προγραμμάτων, αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει στην αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών.

III. Το ΔΛΠ 37 απαιτεί την αναγνώριση των προβλέψεων ως υποχρεώσεις. Παραδείγματα περιλαμβάνουν τις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας για αναδιαρθρώσεις, επαχθείς συμβάσεις, αποσυναρμολόγηση, αποκατάσταση εγκαταστάσεων, εγγυήσεις και αντιδικίες.

IV. Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία αλλά και υποχρεώσεις αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Επαναταξινόμηση

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να ταξινομήσει εκ νέου στοιχεία της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης, που βασίζονται σε προηγούμενες ΓΠΛΑ, σε κατάλληλα κονδύλια βάσει της ταξινόμησης που τα ΔΠΧΑ προβλέπουν. Παράδειγμα

I. Το ΔΛΠ 10 δεν επιτρέπει την αναγνώριση οφειλομένων μερισμάτων αν απλώς ανακοινώθηκαν ή προτάθηκαν από τη διοίκηση μετά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμού) και δεν έχουν εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης βάσει των ΔΠΧΑ η υποχρέωση καταβολής αυτών των μερισμάτων θα πρέπει να ταξινομείται στα κέρδη εις νέον, δηλαδή να μην αναγνωριστεί μέχρι να εγκριθούν από τη Γενική συνέλευση των μετόχων.

Χειρισμός λογιστικών διαφορών κατά την πρώτη εφαρμογή

Αποτυπώνονταν με βάση τα προηγούμενα ΓΠΛΑ και στα ποσά που διαμορφώθηκαν βάσει των ΔΠΧΑ στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης, απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές που συνέβησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης. Συνεπώς, αυτές οι διαφορές που προέκυψαν μέχρι και την ημερομηνία της πρώτης μετάβασης στα ΔΠΧΑ αναγνωρίζονται απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει βάσει κάποιου άλλου προτύπου, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία αυτή.

Προαιρετικές εξαιρέσεις από την εφαρμογή αυτή

Το ΔΠΧΑ 1 δίνει τη δυνατότητα σε μια οικονομική οντότητα να επιλέξει (προαιρετική και όχι υποχρεωτική επιλογή) αν θα χρησιμοποιήσει τις επιτρεπόμενες εξαιρέσεις στις ακόλουθες περιοχές:

- α) συνενώσεις επιχειρήσεων
- β) εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων ή αναπροσαρμογής ως τεκμαιρόμενο κόστος
- γ) παροχών σε εργαζόμενους
- δ) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής
- ε) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα
- στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών
- ζ) προσδιορισμό χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως
- η) συναλλαγές παροχών που βασίζονται στην αξία των μετοχών
- θ) ασφαλιστήρια συμβόλαια
- ι) υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων
 - ια) μισθώσεις
 - ιβ) επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση.
 - ιγ) χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΕΔΔΠΧΑ 12 «Συμφωνίες Παραχώρησης».
 - ιδ) κόστος δανεισμού.

Υποχρεωτικές εξαιρέσεις από την αναδρομική εφαρμογή

Εφαρμόζονται σε τομείς όπου οι αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ακατάλληλη.

6.8 ΔΛΠ 39 – Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών μέσων

Ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν επιτρέπεται να αναγνωρίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είχαν παύσει να αναγνωρίζονται βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ σε ένα οικονομικό έτος που άρχισε πριν την 1η Ιανουαρίου 2004 (την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 39).

Ωστόσο εάν χρησιμοποιήθηκε μια οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού (ΟΟΕΣ, Special Purpose Entity - SPE) για να πραγματοποιηθεί η παύση αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών μέσων και η ΟΟΕΣ είναι ελεγχόμενη κατά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης βάσει των ΔΠΧΑ, η ΟΟΕΣ πρέπει να ενοποιηθεί.

ΔΛΠ 39 – Λογιστική αντιστάθμισης

Οι όροι του ΔΛΠ 39 για μια σχέση αντιστάθμισης που πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης εφαρμόζονται κατά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Οι

πρακτικές λογιστικής αντιστάθμισης, αν υπάρχουν, που χρησιμοποιήθηκαν σε περιόδους πριν την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης βάσει των ΔΠΧΑ δεν μπορούν να αλλαχθούν αναδρομικά. Μπορεί να απαιτούνται ορισμένες προσαρμογές για να ληφθούν υπόψη οι υπάρχουσες σχέσεις αντιστάθμισης βάσει προηγούμενων ΓΠΛΑ κατά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης (ισολογισμός) έναρξης.

Εκτιμήσεις

Το ΔΠΧΑ 1 απαγορεύει τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης για τη διόρθωση εκτιμήσεων που έγιναν στα πλαίσια προηγούμενων ΓΠΛΑ, εκτός αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη για την ύπαρξη λάθους. Η διοίκηση μπορεί να προσαρμόσει τις εκτιμήσεις που έγιναν στα πλαίσια προηγούμενων ΓΠΛΑ μόνο όταν η βάση υπολογισμού δεν συμμορφώνεται με τα ΔΠΧΑ.

Το ΔΠΧΑ 1 απαιτεί ότι:

- I. Οι εκτιμήσεις που έγιναν την ίδια ημερομηνία βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ χρησιμοποιούνται για την κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης βάσει των ΔΠΧΑ, εκτός αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη για την ύπαρξη λανθασμένων εκτιμήσεων.
- II. Οι εκτιμήσεις που έγιναν βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ αναθεωρούνται, αν είναι απαραίτητο, ώστε να συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ, αλλά θα πρέπει να απεικονίζουν τις συνθήκες κατά την ημερομηνία μετάβασης .
- III. Οι εκτιμήσεις που δεν απαιτούνταν βάσει των προηγούμενων ΓΠΛΑ αλλά απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ, αναγνωρίζονται αλλά θα πρέπει να απεικονίζουν τις συνθήκες κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

Ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει τις ακόλουθες απαιτήσεις του ΔΛΠ 27 μελλοντικά από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ:

- (α) Θα επιμερίσει το σύνολο των συνολικού εισοδήματος μεταξύ των ιδιοκτητών της μητρικής εταιρείας και των μη ελεγχουσών συμμετοχών, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν έλλειμμα (δηλαδή να είναι αρνητικές),
- (β) Θα λογιστικοποιήσει τις μεταβολές στο ιδιοκτησιακό καθεστώς σε μια θυγατρική, οι οποίες δεν χουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου και
- (γ) Την απώλεια ελέγχου μιας θυγατρικής.

Ωστόσο, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά για παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων, όμοια θα εφαρμόσει και το ΔΛΠ 27.

Απαιτούμενες γνωστοποιήσεις

Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να παρέχει γνωστοποιήσεις που να εξηγούν την επίδραση της μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Οι σημαντικότερες περιγράφονται παρακάτω.

Συμφωνίες

Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα ΔΠΧΑ θα πρέπει να περιλαμβάνουν μια συμφωνία μεταξύ:

I. Των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενες ΓΠΛΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης και κατά τη λήξη της τελευταίας περιόδου που δημοσιοποιήθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ ,

II. Του καθαρού κέρδους σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ που δημοσιοποιήθηκε για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για την ίδια περίοδο. Οι συμφωνίες θα πρέπει να παρατίθενται σε επαρκή ανάλυση και με επεξηγήσεις, ώστε να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) και στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος και να μπορούν να διακρίνουν μεταξύ των επιπτώσεων των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και των επιπτώσεων των διορθώσεων τυχόν λαθών που ανιχνεύθηκαν κατά τη μετάβαση στα ΔΠΧΑ.

Άλλες γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 36 παρέχονται όταν αναγνωρίζονται ζημίες απομείωσης στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) έναρξης με βάση τα ΔΠΧΑ. Το σύνολο των εύλογων αξιών και η συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΑ γνωστοποιούνται για κάθε κονδύλι, όταν η εύλογη αξία χρησιμοποιείται ως τεκμαιρόμενο κόστος .

Ενδιάμεσες Οικονομικές καταστάσεις

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές γνωστοποιούν τις ίδιες ετήσιες συμφωνίες με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή περιλαμβάνουν μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις συμφωνίες αυτές. Γνωστοποιείται επίσης

μια συμφωνία μεταξύ του καθαρού κέρδους για τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο και των ιδίων κεφαλαίων κατά τη λήξη της εν λόγω περιόδου. Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές περιλαμβάνουν πρόσθετες γνωστοποιήσεις πέραν αυτών που απαιτούνται συνήθως από το ΔΛΠ 34 για να εξηγήσουν τη μετάβαση στα ΔΠΧΑ.

6.9. ΔΠΧΑ4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια

Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των ασφαλιστηρίων συμβολαίων από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (ο ασφαλιστής).

Πεδίο εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 σε:

I. Ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

II. Χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. Το ΔΠΧΑ 4 δεν περιορίζεται στις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά σε οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει συμβόλαια με τα χαρακτηριστικά ασφαλιστηρίων συμβολαίων τα οποία περιγράφονται παρακάτω. Το ΔΠΧΑ 4 δεν αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό από τους κατόχους των ασφαλιστηρίων συμβολαίων (δηλαδή των ασφαλισμένων) αλλά μόνο από τους εκδότες αυτών (των ασφαλιστών). Επίσης, το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες συναλλαγές, παρότι αυτές έχουν στοιχεία ασφαλιστηρίων συμβολαίων:

- Εγγυήσεις για προϊόντα από τον κατασκευαστή, το διανομέα ή τον έμπορο (ΔΛΠ 18 και ΔΛΠ37)
- Προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19 και ΔΠΧΑ 2)
- Χρηματοοικονομικές εγγυήσεις (ΔΛΠ 39)
- Ενδεχόμενο τίμημα σε συνένωση επιχειρήσεων

Ορισμός και Βασικές Έννοιες

Ορισμός ασφαλιστήριου συμβολαίου

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι ένα συμβόλαιο βάσει του οποίου το ένα μέρος (ο ασφαλιστής) δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από το έτερο μέρος (τον ασφαλιζόμενο), επειδή αποδέχεται να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο στη περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος (το ασφαλιζόμενο συμβάν) που επηρεάζει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο. Ο ορισμός αυτός καλύπτει οχήματα, ταξίδια, ασφάλεια ζωής, ετήσιες παροχές, ιατρική περίθαλψη, ιδιοκτησία, συμβόλαια αντασφάλισης και επαγγελματικής αποζημίωσης.

Αποσαφήνιση ορισμού

Ασφαλιστικός κίνδυνος: Η μεταφορά κινδύνου με τη μορφή ενός καθορισμένου, αβέβαιου μελλοντικού γεγονότος, που θα μπορούσε να έχει δυσμενείς επιπτώσεις για τον ασφαλιζόμενο σε περίπτωση επέλευσής του και πραγματοποιείται με τη συμφωνία αποζημίωσης που θα καταβληθεί όταν και εάν επέλθει ο εν λόγω κίνδυνος. Ο ασφαλιστικός κίνδυνος θα πρέπει να διαχωρίζεται από το χρηματοοικονομικό κίνδυνο που είναι ο κίνδυνος από τη μελλοντική μεταβολή του επιτοκίου, της τιμής ενός χρηματοοικονομικού μέσου, ενός δείκτη τιμών, της πιστωτικής ικανότητας ή κάποιας άλλης μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής η οποία όμως δεν αφορά συγκεκριμένα τον αντισυμβαλλόμενο του συμβολαίου. Πρακτικά, ο διαχωρισμός ανάμεσα σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο και χρηματοοικονομικό στοιχείο, δεν είναι πάντα εύκολος. Ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι ένας κίνδυνος που προϋπάρχει και ο οποίος μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον ασφαλιστή. Αντίθετα, σε ένα χρηματοοικονομικό συμβόλαιο, δημιουργείται κίνδυνος μετά τη σύναψή του (κίνδυνος επενδυτικών ζημιών) και ο νέος αυτός κίνδυνος που δημιουργείται δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος.

Καθορισμένο αβέβαιο μελλοντικό συμβάν (το ασφαλιζόμενο συμβάν): η αβεβαιότητα μπορεί να συνίσταται σε αβεβαιότητα σχετικά με το:

- Αν θα επέλθει το ασφαλιζόμενο συμβάν
- Πότε θα επέλθει το ασφαλιζόμενο συμβάν
- Πόσο θα πληρώσει ο ασφαλιστής αν επέλθει το συμβάν

Επηρεάζει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο: Για να θεωρηθεί ένα συμβόλαιο ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο, θα πρέπει το αβέβαιο μελλοντικό γεγονός να έχει δυσμενείς συνέπειες για το συγκεκριμένο ασφαλιζόμενο. Διαφορετικά είναι ουσιαστικά ένα στοίχημα σχετικά με την επέλευση ή μη ενός αβέβαιου μελλοντικού γεγονότος. Παρατηρούμε ότι έχει μεγάλη σημασία το συμβάν το οποίο ασφαρίζεται και το τι αυτό σημαίνει για τον αντισυμβαλλόμενο. Αυτό επειδή θα πρέπει να διαχωριστούν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια από άλλα συμβόλαια που ουσιαστικά είναι παίγνια ή στοιχήματα και αντιμετωπίζονται ως χρηματοοικονομικά στοιχεία. Για παράδειγμα, η ασφάλιση του σπιτιού κάποιου έναντι ακραίων καιρικών φαινομένων είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή η επέλευση του ασφαλιζόμενου κινδύνου είναι αβέβαιη και θα επηρεάσει αρνητικά τον ασφαλισμένο. Αντίθετα, ένα συμβόλαιο που προβλέπει πληρωμές με βάση κάποιες κλιματικές μεταβολές όπως η μέση βροχόπτωση ή η ένταση του αέρα (weather derivatives) δεν είναι ασφαλιστήριο

συμβόλαιο, αλλά χρηματοοικονομικό μέσο, ακόμα και αν ο αντισυμβαλλόμενος στοχεύει στην προστασία του από την κακοκαιρία, επειδή η μεταβλητή αυτή δεν αφορά συγκεκριμένα τον αντισυμβαλλόμενο. Η πιθανότητα επέλευσης του ασφαλιζόμενου συμβάντος δεν έχει μεγάλη σημασία για το αν το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο ή όχι, αλλά η εμπορική ουσία του έχει.

Παραδείγματα ασφαλιστηριων

- (α) Ασφάλιση για κλοπή ή ζημία ακινήτου
- (β) Ασφάλιση για ευθύνη προϊόντων, επαγγελματική αστική ευθύνη, αστική ευθύνη ή νομικές δαπάνες
- (γ) Ασφάλιση ζωής
- (δ) Ισόβιες παροχές και συντάξεις
- (ε) Ασφάλιση ανικανότητας και ιατρικής περίθαλψης

Παραδείγματα που δεν είναι ασφαλιστήρια

- α) Συμβόλαια επένδυσης που έχουν τη νομική μορφή ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά που δεν εκθέτουν τον ασφαλιστή σε σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο,
- (β) Συμβόλαια που έχουν τη νομική μορφή της ασφάλειας, αλλά που μεταφέρουν όλον το σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο στον ασφαλιζόμενο.
- (γ) Η αυτασφάλιση ή με άλλα λόγια η διατήρηση ενός κινδύνου που θα μπορούσε να είχε καλυφθεί από ασφάλεια (δεν υπάρχει ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή δεν υπάρχει συμφωνία με άλλο μέρος.

Άλλες Βασικές Έννοιες

Αντασφαλιζόμενος

Ο ασφαλιζόμενος σε συμβόλαιο αντασφάλισης .

Συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης

Ένα συμβόλαιο το οποίο προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από τον εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει εγκαίρως πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.

Εγγυημένες παροχές

Καταβολές ή άλλες παροχές στις οποίες ένας συγκεκριμένος ασφαλιζόμενος ή επενδυτής έχει άνευ όρων δικαίωμα που δεν ορίζεται (εξαρτάται) συμβατικά από τον εκδότη.

Στοιχείο εγγύησης

Μια δέσμευση καταβολής εγγυημένων παροχών.

Ασφαλιστικό περιουσιακό στοιχείο

Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστή βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου.

Ασφαλιστική υποχρέωση

Οι καθαρές συμβατικές δεσμεύσεις του ασφαλιστή βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου.

Ασφαλιζόμενο συμβάν

Ένα αβέβαιο μελλοντικό συμβάν που καλύπτεται από ασφαλιστήριο συμβόλαιο και δημιουργεί ασφαλιστικό κίνδυνο.

Ασφαλιστής

Το μέρος που, βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου, έχει τη δέσμευση να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο σε περίπτωση επέλευσης ενός ασφαλιζόμενου συμβάντος.

Ασφαλιζόμενος

Το μέρος που, βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου, δικαιούται να αποζημιωθεί σε περίπτωση επέλευσης ενός ασφαλιζόμενου συμβάντος.

Επάρκεια ασφαλιστικών υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων

Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης

Το ΔΠΧΑ 4 επιτρέπει σε έναν ασφαλιστή να συνεχίσει να επιμετρά τις υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με βάση τις τοπικές Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές, δηλαδή δεν καθορίζει πολιτικές επιμέτρησης, αλλά απαιτεί να εξετάζεται το αν οι αναγνωρισμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις του είναι επαρκείς σε κάθε ημερομηνία οικονομικών καταστάσεων. Η εξέταση θα πρέπει να επιβεβαιώσει ότι οι ασφαλιστικές υποχρεώσεις δεν έχουν υποεκτιμηθεί, λαμβάνοντας υπόψη τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία.

Ελάχιστες απαιτήσεις για την εξέταση

Η εξέταση χρησιμοποιεί τρέχουσες εκτιμήσεις όλων των συμβατικών ταμειακών ροών και όλων των σχετικών ταμειακών ροών, όπως κόστη διεκπεραίωσης και ταμειακές ροές που προκύπτουν από ενσωματωμένα δικαιώματα προαίρεσης και εγγυήσεις. Αν η εξέταση δείξει ότι η υποχρέωση είναι ανεπαρκής, πρέπει αυτή να αυξηθεί με το σύνολο του ελλείμματος να αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα.

Ενσωματωμένα παράγωγα

Παράγωγο είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 και έχει τα εξής τρία χαρακτηριστικά:

I. Η αξία του μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, ενός αγαθού, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας, ενός δείκτη τιμών ή συντελεστών, μιας πιστωτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη ή μιας άλλης μεταβλητής.

II. Δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση (σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που αναμένεται να έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς) και

III. Διακανονίζεται σε μια μελλοντική ημερομηνία

Μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές

Υπάρχουν και παράγωγα των οποίων η αξία εξαρτάται από μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές. Αυτές μπορεί να αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο ή όχι.

Προσδιορισμός και διαχωρισμός ενσωματωμένων παραγώγων

Ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, αποκλειστικά και μόνο όταν:

- Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου
- Ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου,
- Το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετρείται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα .

Εφόσον πληρούνται οι πρώτες δύο απαιτήσεις, τα ενσωματωμένα παράγωγα θα πρέπει να διαχωριστούν από το κύριο συμβόλαιο, όπου το κύριο συμβόλαιο επιμετρείται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση.

Το ΔΠΧΑ 4 δεν απαιτεί το διαχωρισμό αν το συστατικό στοιχείο πληροί τον ορισμό του ασφαλιστήριου συμβολαίου. Το ΔΠΧΑ 4 αναφέρει ότι σε περίπτωση ύπαρξης οποιουδήποτε σημαντικού ασφαλιστικού κινδύνου το συστατικό στοιχείο δεν πρέπει να αναγνωριστεί ως παράγωγο και συνεπώς δεν χρειάζεται να διαχωριστεί.

Αν το συστατικό στοιχείο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο και πληροί τον ορισμό ενός αυτοτελούς παραγώγου και ενσωματώνεται σε ένα συμβόλαιο που επιμετρείται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω της καθαρής θέσης, το επόμενο θέμα που πρέπει να εξεταστεί είναι αν τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου είναι στενά συνδεδεμένα με το κύριο συμβόλαιο.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Τα ενσωματωμένα παράγωγα είναι απλώς παράγωγα που ενσωματώνονται σε ένα κύριο συμβόλαιο. Συνεπώς, οι κανόνες επιμέτρησης που απαιτούνται για το διαχωρισμό είναι οι ίδιοι με αυτούς που εφαρμόζονται στα αυτοτελή παράγωγα σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Διαχωρισμένο ενσωματωμένο παράγωγο

Αν το ενσωματωμένο παράγωγο διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, τότε το ενσωματωμένο παράγωγο θα εκτιμηθεί στην εύλογη αξία και οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 39).

Αν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει χωριστά την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου για το οποίο απαιτείται διαχωρισμός από το κύριο συμβόλαιο, ολόκληρο το συμβόλαιο θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία και οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Συνεπώς το σύνθετο συμβόλαιο αντιμετωπίζεται ως "επιμετρημένο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων".

Μη διαχωρισμένο ενσωματωμένο παράγωγο

Αν δεν απαιτείται ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου, αυτό αντιμετωπίζεται ως μέρος του κύριου συμβολαίου.

Διαχωρισμός των στοιχείων κατάθεσης

Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν τόσο στοιχεία ασφάλισης όσο και στοιχεία κατάθεσης .

Πότε διαχωρίζεται το στοιχείο κατάθεσης ενός ασφαλιστήριου συμβολαίου

Ο διαχωρισμός απαιτείται όταν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Ο ασφαλιστής μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης ξεχωριστά, δηλαδή χωρίς να λάβει υπόψη το στοιχείο της ασφάλισης και
- Οι λογιστικές πολιτικές του ασφαλιστή δεν απαιτούν να αναγνωρίσει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το στοιχείο της κατάθεσης.

Ο διαχωρισμός επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται όταν :

Ο ασφαλιστής μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα από το στοιχείο της ασφάλισης, αλλά οι λογιστικές του πολιτικές επιβάλλουν να αναγνωρίσει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το στοιχείο της κατάθεσης, άσχετα από τη βάση επί της οποίας γίνεται η επιμέτρηση εκείνων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός απαγορεύεται εάν ο ασφαλιστής δεν μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα.

Λογιστικός χειρισμός

Ο διαχωρισμός του στοιχείου κατάθεσης ενός ασφαλιστήριου συμβολαίου οδηγεί στην ξεχωριστή αναγνώριση και επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που προκύπτει από το στοιχείο κατάθεσης και του στοιχείου ασφάλισης του συμβολαίου. Αν το στοιχείο κατάθεσης διαχωριστεί, το στοιχείο ασφάλισης του διαχωρισμένου συμβολαίου αντιμετωπίζεται λογιστικά, βάσει του ΔΠΧΑ 4, εφαρμόζοντας τις λογιστικές πολιτικές της οικονομικής οντότητας για ασφαλιστήρια συμβόλαια. Συνεπώς ο χειρισμός των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που σχετίζονται με το στοιχείο ασφάλισης του συμβολαίου είναι ανάλογος με το χειρισμό των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που απορρέουν από άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που απορρέουν από το στοιχείο κατάθεσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η κατάταξη του στοιχείου κατάθεσης εξαρτάται από την πρόθεση του ασφαλιστή, τους ορισμούς των διαφόρων κατηγοριών του ΔΛΠ 39 και τις υποκείμενες συμβατικές απαιτήσεις του ασφαλιστήριου συμβολαίου.

Εισπράξεις και πληρωμές που σχετίζονται με το στοιχείο κατάθεσης, εκτός από εκείνες που υπόκεινται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 18, δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα αλλά ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, ενώ οι εισπράξεις και πληρωμές που σχετίζονται με το στοιχείο ασφάλισης αναγνωρίζονται γενικά στα αποτελέσματα .

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής

Ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής είναι ένα συμβατικό δικαίωμα λήψης επιπρόσθετων παροχών από τους ασφαλισμένους, συμπληρωματικά από τυχόν εγγυημένες παροχές:

α) Που είναι πιθανό να αποτελέσουν σημαντικό τμήμα των συνολικών συμβατικών παροχών

β) Των οποίων το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα ορίζεται συμβατικά από τον εκδότη (τον ασφαλιστή) και

γ) Που βασίζονται συμβατικά:

I. στην απόδοση συγκεκριμένης ομάδας / χαρτοφυλάκιο τίτλων ή ενός καθορισμένου τίτλου,

II. στις πραγματοποιηθείσες ή/και μη πραγματοποιηθείσες αποδόσεις της επένδυσης (ομάδα ή χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων) που κατέχεται από τον εκδότη, ή

III. στο κέρδος ή τη ζημία της εταιρείας, του ασφαλιστή ή άλλης οικονομικής οντότητας που εκδίδει το συμβόλαιο.

Το ΔΠΧΑ 4 διακρίνει μεταξύ εγγυημένων στοιχείων των συμβολαίων και χαρακτηριστικών προαιρετικής συμμετοχής. Το εγγυημένο στοιχείο αναφέρεται σε μια συμβατική υποχρέωση καταβολής εγγυημένων παροχών.

Οι εγγυημένες παροχές είναι καταβολές ή άλλες παροχές στις οποίες ένας συγκεκριμένος ασφαλιζόμενος ή επενδυτής έχει άνευ όρων δικαίωμα που δεν εξαρτάται συμβατικά από τον εκδότη. Συνεπώς οι εγγυημένες αυτές παροχές δεν καθορίζονται μονομερώς από τον ασφαλιστή αλλά από ένα συμβατικό τύπο βάσει των συνθηκών που είναι πέραν του ελέγχου ή της επιρροής του ασφαλιστή.

Αντίθετα, το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής είναι ένα συμβατικό δικαίωμα λήψης σημαντικών παροχών επιπρόσθετα από τις εγγυημένες παροχές. Οι εν λόγω πρόσθετες παροχές, βάσει του συμβολαίου, υπόκεινται στην απόδοση της οικονομικής οντότητας ή μιας συγκεκριμένης συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων (π.χ. ενός χαρτοφυλακίου επενδύσεων), ενώ το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των πρόσθετων παροχών υπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη (δηλαδή της ασφαλιστικής εταιρείας). Αν η καταβολή υπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του ασφαλισμένου, δε θεωρείται χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

Για να μπορεί ένα στοιχείο να θεωρηθεί ως χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής στο πλαίσιο του ΔΠΧΑ 4, οι πρόσθετες παροχές που καταβλήθηκαν βάσει των συμβατικών δικαιωμάτων του ασφαλιζόμενου πρέπει να υπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του ασφαλιστή όσον αφορά είτε το χρονοδιάγραμμα είτε το ποσό των παροχών (είτε και τα δύο), αλλά πρέπει επίσης να συνδέεται με την απόδοση ενός συμβολαίου, μιας συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων ή της οντότητας όπως καθορίζεται στο συμβόλαιο.

Αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση

Όλοι οι κανόνες που διέπουν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια βάσει του ΔΠΧΑ 4, εφαρμόζονται επίσης σε ασφαλιστήρια συμβόλαια και χρηματοοικονομικά μέσα με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. Συνεπώς, οι ασφαλιστές μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές τους για την αναγνώριση, επιμέτρηση και παρουσίαση αυτών των συμβολαίων, με ελάχιστες εξαιρέσεις. Οι συγκεκριμένοι κανόνες του ΔΠΧΑ 4 για συμβόλαια με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής έχουν ως εξής:

Το εγγυημένο στοιχείο (π.χ. εγγυημένη απόδοση), ανεξαρτήτως από το αν διαχωρίζεται από το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής, πρέπει να καταταχθεί ως υποχρέωση και όχι ως μέρος των ιδίων κεφαλαίων.

I. Αν το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής δεν αναγνωριστεί ξεχωριστά από το εγγυημένο στοιχείο, ολόκληρο το συμβόλαιο πρέπει να καταταχθεί ως υποχρέωση.

II. Αν το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής αναγνωριστεί διακεκριμένα από το εγγυημένο στοιχείο, μπορεί να καταταχθεί είτε στα ίδια κεφάλαια είτε ως υποχρέωση. Απαγορεύεται όμως αυτό να καταταχθεί σε κάποια ενδιάμεση κατηγορία που δεν είναι ούτε υποχρέωση ούτε ίδια κεφάλαια. Η λογιστική πολιτική που θα εφαρμοστεί πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια. Αν οποιοδήποτε τμήμα του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια, αυτό θα πρέπει να παρουσιαστεί ως ξεχωριστό συστατικό μέρος τους. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που σχετίζεται με το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής και παρουσιάζεται στα ίδια κεφάλαια θα πρέπει να αναγνωριστεί ως κατανομή κερδών ή ζημιών και όχι ως στοιχείο εσόδων ή εξόδων.

Σκιώδης Λογιστική

Υπάρχουν ασφαλιστήρια συμβόλαια οι υποχρεώσεις των οποίων υπολογίζονται με βάση την απόδοση (ή την αξία) περιουσιακών στοιχείων (ή χαρτοφυλακίων περιουσιακών στοιχείων).

Συνεπώς, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων αυτών, επηρεάζει τις ασφαλιστικές υποχρεώσεις. Αν, όμως αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία με τις μεταβολές της να καταχωρούνται σε αποθεματικό, η αξία τους έχει προσαρμοστεί για μη πραγματοποιηθέντα κέρδη (ή ζημίες) τα οποία όμως δεν έχουν επηρεάσει τα αποτελέσματα. Η σκιώδης λογιστική, επιτρέπει η αντίστοιχη μεταβολή των ασφαλιστικών υποχρεώσεων (και ασφαλιστικών περιουσιακών στοιχείων αν υπάρχουν) να καταχωρηθεί επίσης σε αποθεματικό.

Αντασφάλιση

Αντασφάλιση είναι ουσιαστικά η μεταβίβαση ενός ασφαλιστικού κινδύνου από τον ασφαλιστή σε έναν άλλο ασφαλιστή (τον αντασφαλιστή). Ουσιαστικά, οι ασφαλιστικές εταιρείες ασφαλίζουν σε άλλες ασφαλιστικές εταιρείες (τους αντασφαλιστές) τους κινδύνους που έχουν αναλάβει από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που έχουν εκδώσει. Κάποιοι συνηθισμένοι τύποι αντασφάλισης είναι:

- Πλήρης / συμβατική αντασφάλιση: Ο ασφαλιστής αντασφαλίζει όλον τον κίνδυνο (ή ένα συγκεκριμένο ποσοστό του) από ένα χαρτοφυλάκιο ασφαλιστικών προϊόντων.
- Προαιρετική αντασφάλιση: Ο ασφαλιστής αντασφαλίζεται για ένα συγκεκριμένο συμβόλαιο ή τύπο συμβολαίου.

Συμψηφισμός

Γενικά, τα ΔΠΧΑ απαγορεύουν το συμψηφισμό περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και εσόδων και εξόδων, εκτός αν αυτό απαιτείται ρητά ή επιτρέπεται από κάποιο πρότυπο. Επιπλέον, το ΔΠΧΑ 4 απαγορεύει ρητά το συμψηφισμό περιουσιακών στοιχείων αντασφάλισης με σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις και το συμψηφισμό εσόδων ή εξόδων από συμβόλαια αντασφάλισης με έξοδα ή έσοδα από σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια

Με βάση το ΔΠΧΑ 4, δεν πρέπει να συμψηφιστούν τα έξοδα από τα έσοδα ούτε τα περιουσιακά στοιχεία από τις υποχρεώσεις. Επίσης δε θα πρέπει να συμψηφίζονται τα έσοδα από αποζημιώσεις από τον αντασφαλιστή με τα έξοδα των αποζημιώσεων που ο ασφαλιστής καταβάλλει (ή θα καταβάλλει) στον τελικό ασφαλισμένο .

Γνωστοποιήσεις

Το ΔΠΧΑ 4 μπορεί να μην ορίζει συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, όμως προβλέπει αυξημένες απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι γνωστοποιήσεις αυτές έχουν στόχο να παρέχουν πληροφόρηση στους χρήστες για:

- την επεξήγηση των ποσών που έχουν αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια ,
- τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών

Ένας ασφαλιστής θα πρέπει να γνωστοποιεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων του πληροφορίες που εξατομικεύουν και επεξηγούν τα ποσά που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια ως εξής:

(α) τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια και τα σχετιζόμενα με αυτά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα.

(β) τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα (και τις ταμειακές ροές, αν παρουσιάζει την κατάσταση ταμειακών ροών με τη άμεση μέθοδο) που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

(γ) τη διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό των παραδοχών και υποθέσεων που έχουν τη μεγαλύτερη επίδραση στα αναγνωρισμένα ποσά . Όταν είναι εφικτό, παρέχεται και ποσοτική γνωστοποίηση εκείνων των παραδοχών (π.χ. αναλογιστικές παραδοχές όπως οι πίνακες θνησιμότητας).

(δ) την επίδραση των μεταβολών των παραπάνω παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση των ασφαλιστικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δείχνοντας ξεχωριστά την επίδραση κάθε αλλαγής που είναι σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις.

(ε) συμφωνίες των μεταβολών σε ασφαλιστικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις από αντασφαλιστές και των σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης (αν υπάρχουν).

Φύση και έκταση των κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια

Ένας ασφαλιστής θα πρέπει να γνωστοποιεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων του πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμήσουν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

(α) τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες για τη διαχείριση των κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και τις μεθόδους διαχείρισης των κινδύνων αυτών.

(β) πληροφορίες για τον ασφαλιστικό κίνδυνο (πριν καθώς και μετά τη μετρίαση του κινδύνου μέσω της αντασφάλισης) που θα συμπεριλαμβάνει πληροφορίες για:

(i) την ευαισθησία στον ασφαλιστικό κίνδυνο

(ii) τις συγκεντρώσεις ασφαλιστικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση προσδιορίζει τις συγκεντρώσεις και μίας περιγραφής του κοινού χαρακτηριστικού που εξατομικεύει κάθε συγκέντρωση (π.χ., είδος ασφαλισμένου συμβάντος, γεωγραφική περιοχή ή νόμισμα).

(iii) τις πραγματικές αξιώσεις για αποζημίωση από ασφαλισμένους συγκρινόμενες με προηγούμενες εκτιμήσεις για αυτές (δηλαδή την εξέλιξη των αξιώσεων). Η γνωστοποίηση για την εξέλιξη των αξιώσεων θα καλύπτει και την περίοδο κατά την οποία προέκυψε η αρχική αξίωση για αποζημίωση για την οποία συνεχίζει να υπάρχει

αβεβαιότητα αναφορικά με το ποσό και το χρόνο της καταβολής της αποζημίωσης, δε χρειάζεται όμως να καλύπτει περισσότερα από δέκα έτη αναδρομικά. Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις για αξιώσεις οι οποίες συνήθως τακτοποιούνται εντός ενός έτους.

(γ) πληροφορίες σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7. Ωστόσο, δεν απαιτείται η ανάλυση της ληκτότητας των υποχρεώσεων (που κανονικά απαιτείται από το ΔΠΧΑ 7) εάν γνωστοποιούνται αντί αυτής πληροφορίες σχετικά με τον εκτιμώμενο χρόνο των καθαρών εκροών μετρητών από τις ασφαλιστικές υποχρεώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

(δ) πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε κινδύνους αγοράς (επιτόκια, ισοτιμίες, άλλοι κίνδυνοι αγοράς) που απορρέουν από ενσωματωμένα παράγωγα που εμπεριέχονται σε κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αν αυτά δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους.

Κεφάλαιο 7ο Συνενώσεις επιχειρήσεων και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

7.1. ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Σκοπός του ΔΛΠ 27 είναι να ενισχύσει τη σχετικότητα, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των πληροφοριών που παρέχει μια μητρική εταιρεία τόσο στις ατομικές οικονομικές της καταστάσεις όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου εταιρειών που βρίσκονται υπό τον έλεγχό της.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 27 θα πρέπει να εφαρμόζεται:

- i. Κατά τη κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου εταιρειών που βρίσκονται υπό τον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας.
- ii. Κατά τον προσδιορισμό στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρείες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις.

Βασικές Έννοιες

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (consolidated financial statements)

Οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως οικονομικές καταστάσεις μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Θυγατρική (subsidiary)

Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από μία άλλη οικονομική οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρεία).

Μητρική (parent)

Μια οικονομική οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Έλεγχος (control)

Είναι η δυνατότητα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Μη ελέγχουσα συμμετοχή (non controlling interest)

Είναι το μέρος των ιδίων κεφαλαίων μιας θυγατρικής που δεν αναλογεί, άμεσα ή έμμεσα, στη μητρική εταιρεία

Προσδιορισμός των θυγατρικών

Έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας ανήκει στη μητρική εταιρεία. Έλεγχος υπάρχει επίσης και όταν η μητρική εταιρεία κατέχει το ήμισυ ή και λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας, συγχρόνως όμως έχει:

- i. Δικαίωμα (power) σε περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές ή
- ii. Δικαίωμα (power) που της παρέχει τη δυνατότητα να υπαγορεύει τη χρηματοοικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης οικονομικής οντότητας, δυνάμει καταστατικού ή συμφωνίας, ή
- iii. Δικαίωμα (power) να διορίζει ή να απομακρύνει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή
- iv. Δικαίωμα (power) να συγκεντρώνει την πλειοψηφία των ψήφων στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου.

Παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Η μητρική υποχρεούται να παρουσιάσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες ενοποιεί όλες τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρείες.

Η μητρική εταιρεία δεν υποχρεούται να παρουσιάσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i. Η ίδια η μητρική εταιρεία είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας (άρα η ίδια αποτελεί μια «ενδιάμεση» μητρική εταιρεία) και οι λοιποί ιδιοκτήτες της

ενδιάμεσης μητρικής έχουν ενημερωθεί ότι δεν θα καταρτιστούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χωρίς να προβάλουν αντιρρήσεις επ' αυτού.

ii. Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής, τόσο εγχώριες όσο και αλλοδαπές:

- Δεν απαλλάσσεται της ενοποίησης μια θυγατρική της οποίας η επιχειρηματική δραστηριότητα διαφέρει από αυτήν της μητρικής εταιρείας.

- Δεν απαλλάσσεται της ενοποίησης μια θυγατρική η οποία λειτουργεί υπό αυστηρούς και μακροπρόθεσμους περιορισμούς, οι οποίοι ενδεχομένως της απαγορεύουν να μεταβιβάσει κεφάλαια (π.χ. μερίσματα ή προϊόν εκκαθάρισης) στη μητρική εταιρεία. Η εξίχνηση αυτή επιτρέπονταν από τα ΔΠΧΑ κατά το παρελθόν, αλλά δεν επιτρέπεται πλέον.

- Δεν απαλλάσσεται της ενοποίησης μια θυγατρική, η οποία ενοποιούνταν στο παρελθόν και τώρα κατέχεται προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5. Η μητρική εταιρεία πρέπει να συνεχίσει να ενοποιεί γραμμή – γραμμή μια τέτοια θυγατρική μέχρι την πραγματική διάθεση αυτής.

- Ωστόσο, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 απαλλάσσεται της ενοποίησης μια θυγατρική η οποία αποκτήθηκε και κατέχεται προς πώληση εντός του επομένου 12μήνου,. Η μητρική θα πρέπει να αντιμετωπίσει την επένδυσή της στη θυγατρική αυτή, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, ως περιουσιακό στοιχείο κατεχόμενο προς πώληση και όχι να την ενοποιήσει σύμφωνα με το ΔΛΠ 27.

- Οι οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού (ΟΟΕΣ – Special Purpose Entities) θα πρέπει να ενοποιούνται όταν η ουσία της σχέσης υποδηλώνει ότι η ΟΟΕΣ ελέγχεται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Αυτό μπορεί να προκύπτει ακόμα κι αν η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου ή των ιδίων κεφαλαίων δεν κατέχονται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

- Μόλις η επένδυση πάψει να εμπίπτει στο πλαίσιο του ορισμού της θυγατρικής, θα πρέπει να λογιστικοποιηθεί είτε ως συγγενής επιχείρησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, είτε ως κοινοπραξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31, είτε ως επένδυση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, ανάλογα με την περίπτωση.

Διαδικασίες Ενοποίησης

Ημερομηνία κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων από τις θυγατρικές

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θα καταρτίζονται την ίδια ημερομηνία, εκτός αν κάτι τέτοιο είναι πρακτικά αδύνατον. Όταν είναι πρακτικά αδύνατον μια θυγατρική να συντάξει τις οικονομικές καταστάσεις της την ίδια ημερομηνία με αυτές της μητρικής εταιρείας, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής ώστε να απεικονιστούν σημαντικές συναλλαγές ή γεγονότα που τυχόν συνέβησαν μεταξύ της ημερομηνίας κατάρτισής τους και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας. Σε κάθε περίπτωση, το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνης της μητρικής δεν επιτρέπεται να ξεπερνά τους τρεις μήνες.

Λογιστικές πολιτικές των θυγατρικών

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα σε όμοιες συνθήκες. Αν αυτό δεν ισχύει, θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής κατά την ενοποίηση για να περιλάβουν την επίπτωση τυχόν σημαντικών διαφορών λόγω διαφορετικής λογιστικής πολιτικής.

Ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης

1. Προστίθενται γραμμή προς γραμμή, στο 100% της λογιστικής τους αξίας, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της.
2. Το ενοποιημένο μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνον από το μετοχικό κεφάλαιο της μητρικής εταιρείας.
3. Τα αποθεματικά του Ομίλου αποτελούνται από το 100% εκείνων της μητρικής εταιρείας, συν το μερίδιο της μητρικής επί εκείνων των αποθεματικών των θυγατρικών τα οποία οι τελευταίες δημιούργησαν μετά την ημερομηνία απόκτησής τους από τη μητρική.
4. Τα ανοικτά υπόλοιπα από ενδοομιλικές συναλλαγές (π.χ. απαιτήσεις, υποχρεώσεις, κέρδη ή ζημιές από περιουσιακά στοιχεία όπως αποθέματα, πάγια, κλπ μεταξύ εταιρειών του ομίλου) θα πρέπει να απαλειφθούν πλήρως.
5. Η μη ελέγχουσα συμμετοχή (non-controlling interest) παρουσιάζεται στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης (Ισολογισμό) στα ίδια κεφάλαια,

ξεχωριστά όμως από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής εταιρείας. Η μη ελέγχουσα συμμετοχή στα αποτελέσματα του ομίλου θα πρέπει επίσης να παρουσιάζεται ξεχωριστά. «Μη ελέγχουσα συμμετοχή» είναι ο νέος όρος για τα «Δικαιώματα μειοψηφίας» (Minority Interests).

Ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος

1. Προστίθενται γραμμή προς γραμμή όλα τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων στο 100% της λογιστικής τους αξίας. Ειδικά για θυγατρικές που αποκτήθηκαν εντός της τρέχουσας χρήσης η ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος περιλαμβάνει μόνον τα έσοδα και έξοδα που αφορούν στο χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία απόκτησης και μέχρι του τέλους της χρήσης αυτής.

2. Οι ενδοεταιρικές συναλλαγές, έσοδα και δαπάνες απαλείφονται πλήρως.

3. Η μη ελέγχουσα συμμετοχή θα πρέπει να εμφανίζεται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος παρουσιάζοντας το μερίδιο της επί των κερδών μετά από φόρους της θυγατρικής που δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία απόκτησης της θυγατρικής από τη μητρική που συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μερική διάθεση χωρίς απώλεια ελέγχου

Ο λογιστικός χειρισμός τυχόν μεταβολών στο ποσοστό που η μητρική κατέχει στη θυγατρική διαφοροποιείται αναλόγως του αν μετά τη διάθεση ο έλεγχος από τη μητρική διατηρείται ή χάνεται. Η διάθεση μετοχών που δε συνεπάγεται την απώλεια του ελέγχου λογιστικοποιείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως μια συναλλαγή των ιδιοκτητών (μετόχων) εντός των ιδίων κεφαλαίων. Δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία από τη συναλλαγή στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος.

Απόκτηση πρόσθετων θυγατρικών

Αντίστοιχα, η απόκτηση πρόσθετων μετοχών σε μια θυγατρική επί της οποίας υπήρχε ήδη έλεγχος λογιστικοποιείται, επίσης, ως μια συναλλαγή των ιδιοκτητών (μετόχων) εντός των ιδίων κεφαλαίων (όπως η απόκτηση «ιδίων μετοχών»).

Η υπεραξία δεν αναπροσαρμόζεται

Μερική διάθεση μιας επένδυσης σε θυγατρική που οδηγεί σε απώλεια ελέγχου

Αν μια μητρική εταιρεία χάσει τον έλεγχο μιας θυγατρικής, τότε η μητρική:

α) Παύει την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) και των υποχρεώσεων της θυγατρικής στη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου.

β) Παύει την αναγνώριση της λογιστικής αξίας τυχόν μη ελέγχουσας συμμετοχής στην πρώην θυγατρική κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου (συμπεριλαμβανομένων τυχόν συστατικών στοιχείων των πρόσθετου συνολικού εισοδήματος που λογίζονται σε αυτές).

γ) Αναγνωρίζει την εύλογη αξία τυχόν ανταλλάγματος που ελήφθη από τη συναλλαγή.

δ) Αναγνωρίζει τυχόν επένδυση που έχει διακρατηθεί στην πρώην θυγατρική στην εύλογη αξία της κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου.

ε) Μεταφέρει στα αποτελέσματα, ή απευθείας στα κέρδη εις νέον εάν αυτό απαιτείται από άλλα ΔΠΧΑ, τυχόν κονδύλια της κατάστασης συνολικού εισοδήματος των θυγατρικών, ως η μητρική να είχε απευθείας η ίδια διαγράψει τα σχετικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού (π.χ. αποθεματικά επενδύσεων διαθεσίμων προς πώληση, αποθεματικό από αναπροσαρμογή αξίας παγίων, κλπ)

στ) Αναγνωρίζει τυχόν διαφορές που προκύπτουν ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα που λογίζονται στη μητρική εταιρεία .

Εμφάνιση στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής η(του επενδυτή) των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες . Όταν μια μητρική εταιρεία ή ένας επενδυτής καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί τις επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες, είτε:

- Στο κόστος τους, είτε
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Η μητρική εταιρεία ή ο επενδυτής θα εφαρμόζει την ίδια λογιστική πολιτική σε κάθε κατηγορία επενδύσεων.

Γνωστοποιήσεις

- Η φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής της όταν η σχέση αυτή δεν προκύπτει ένεκα του ότι η μητρική κατέχει άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου.
- Οι λόγοι για τους οποίους η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών που ισούται ή υπερβαίνει το 50% των δικαιωμάτων ψήφου ή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δεν συνιστά έλεγχο (αν υπάρχει τέτοια περίπτωση).
- Την περίοδο των οικονομικών καταστάσεων μιας θυγατρικής που χρησιμοποιείται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αν τυχόν διαφέρει από

εκείνη της μητρικής εταιρείας καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας ή περιόδου.

- Η φύση και η έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών όσον αφορά την ικανότητα μεταφοράς κεφαλαίων από τις θυγατρικές στη μητρική εταιρεία υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών.
- Μια κατάσταση που θα δείχνει τις επιπτώσεις τυχόν μεταβολών στα ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια θυγατρική, τα οποία δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου που να αποδίδεται στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και
- εάν απολεσθεί ο έλεγχος μιας θυγατρικής, η μητρική εταιρεία θα γνωστοποιήσει τυχόν κέρδη ή ζημίες που έχουν αναγνωριστεί σχετικά.

Γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από μητρική εταιρεία η οποία δεν υποχρεούνται να καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις .

Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ατομικές, ότι έχει χρησιμοποιηθεί η απαλλαγή από την ενοποίηση, το όνομα και η χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της τελικής μητρικής οικονομικής οντότητας, της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν παραχθεί για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής. Αναφοράς και τη διεύθυνση από όπου μπορεί κανείς να προμηθευτεί τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.

- Έναν κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες και συγγενείς οικονομικές οντότητες που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του δικαιώματος ιδιοκτησίας και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου .
- Περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των ανωτέρω επενδύσεων.

Γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας , ενός επενδυτή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ή επενδυτή σε συγγενή επιχείρηση.

Το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ατομικές και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων εφόσον αυτές δεν απαιτούνται από το νόμο.

- Έναν κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του δικαιώματος

ιδιοκτησίας και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου .

- Μια περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των ανωτέρω επενδύσεων.

Απλοί όμιλοι

Ως απλό όμιλο αναφέρουμε κάποιον ο οποίος έχει δύο μόνον επίπεδα (μητρική και θυγατρικές) χωρίς άλλες συμμετοχές των θυγατρικών μεταξύ τους.

Σύνθετη Δομή ομίλου

Σύνθετες δομές ομίλου υπάρχουν όταν υπάρχουν πολλές θυγατρικές σε περισσότερα από ένα επίπεδα, δηλαδή αν υπάρχουν θυγατρικές των θυγατρικών ή αν οι θυγατρικές έχουν και οριζόντια συμμετοχές η μια στην άλλη π.χ. μια θυγατρική μιας μητρικής εταιρείας κατέχει το σύνολο ή μέρος των μετοχών που καθιστούν την άλλη εταιρεία επίσης θυγατρική της μητρικής εταιρείας.

Η σύνθετη δομή μπορεί να είναι είτε: Κάθετος όμιλος, είτε

- Μικτός όμιλος

1)κάθετος όμιλος : Ένας κάθετος όμιλος προκύπτει όταν μια θυγατρική της μητρικής εταιρείας κατέχει μετοχές σε τρίτη εταιρεία μέσω της οποίας επιτυγχάνεται έλεγχος

- Ο κάθετος όμιλος περιλαμβάνει και τις τρεις εταιρείες.

Ενοποίηση

i. Ενοποίηση

Όταν μια μητρική εταιρεία ελέγχει μια θυγατρική, η οποία με τη σειρά της ελέγχει μια υποθυγατρική , τότε οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας πρέπει να περιλαμβάνουν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και τα κέρδη τόσο της θυγατρικής όσο και της υποθυγατρικής.

Συνεπώς, ενοποιούνται και οι δύο εταιρείες που ελέγχονται από τη μητρική.

Οι βασικές τεχνικές ενοποίησης είναι οι ίδιες με τις προαναφερθείσες, αν και οι υπολογισμοί για την υπεραξία και τη μη ελέγχουσα συμμετοχή είναι λίγο πιο περίπλοκοι.

ii. Πραγματική συμμετοχή και μη ελέγχουσα συμμετοχή

iii. Αποθεματικά ομίλου

Μόνο τα κέρδη του ομίλου ή το πραγματικό ποσοστό επί των κερδών που σχηματίστηκαν μετά την απόκτηση στην υποθυγατρική περιλαμβάνονται στον υπολογισμό.

Μικτοί όμιλοι

Στην περίπτωση του μικτού ομίλου, η μητρική εταιρεία έχει έλεγχο με άμεση συμμετοχή σε τουλάχιστον μία θυγατρική. Επιπλέον, η μητρική εταιρεία και η θυγατρική κατέχουν από κοινού έλεγχο σε μια τρίτη οικονομική οντότητα, π.χ.:

- Η «Α» ελέγχει το 60% της «Β». Συνεπώς η «Β» είναι θυγατρική της «Α».
- Η «Α» ελέγχει άμεσα το 30% της «Γ» και 30% ακόμα έμμεσα, μέσω της συμμετοχής της στην «Β».

Συνεπώς η «Γ» είναι υποθυγατρική του ομίλου της «Α».

7.2.ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Το ΔΛΠ 28 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις στις οποίες ο επενδυτής έχει σημαντική επιρροή όχι όμως και τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 28 εφαρμόζεται για κάθε επένδυση σε συγγενή επιχείρηση. Ασχολείται με τα εξής ζητήματα:

- Προσδιορισμός των προϋποθέσεων που πρέπει να ισχύουν για να ασκείται σημαντική επιρροή σε μια οικονομική οντότητα.
- Περιγραφή της μεθόδου της καθαρής θέσης για τη λογιστική απεικόνιση των συγγενών επιχειρήσεων (η οποία ασχολείται με τη συμμετοχή της μητρικής στα κέρδη και τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της συγγενούς επιχείρησης).

Βασικές Έννοιες

Συγγενής επιχείρηση (associate)

Μια οικονομική οντότητα επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή όχι όμως και έλεγχο ή από κοινού έλεγχο.

Σημαντική επιρροή (significant influence)

Το δικαίωμα συμμετοχής του επενδυτή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της συγγενούς χωρίς, όμως, να ασκείται έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Μέθοδος της καθαρής θέσης (equity method)

Η μέθοδος λογιστικής αντιμετώπισης κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (καθαρή θέση) της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό

του στα κέρδη και τις ζημιές της συγγενούς. Ουσιαστικά, το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη (ή ζημιές) της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης αυξάνουν (ή μειώνουν) την αξία στην οποία παρουσιάζεται η συγγενής στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Αναγνώριση συγγενών επιχειρήσεων

Αν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου (άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών), τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί σημαντική επιρροή εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει λιγότερο από το 20% των δικαιωμάτων ψήφου, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί σημαντική επιρροή εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί ξεκάθαρα.

Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής από έναν επενδυτή υποδηλώνεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- Αντιπροσώπηση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της συγγενούς,
- Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν σε μερίσματα ή άλλες διανομές (π.χ. κερδών, προϊόν εκκαθάρισης, κλπ),
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και συγγενούς,
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού, ή
- Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης (Technical Know-how).

Λογιστική για συγγενείς επιχειρήσεις

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, ένας επενδυτής θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, με εξαίρεση τις ακόλουθες τρεις περιπτώσεις:

- Μια επένδυση σε μια συγγενή επιχείρηση που έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό τη διάθεσή της εντός 12 μηνών από την απόκτηση, οπότε πρέπει να λογιστικοποιείται ως περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5,
- Μια μητρική εταιρεία που εξαιρείται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δύναται να καταρτίσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις κύριες οικονομικές καταστάσεις της. Σε αυτές τις ατομικές καταστάσεις, η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση δύναται να λογιστικοποιηθεί με τη μέθοδο του κόστους ή σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

• Ένας επενδυτής δεν χρειάζεται να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης εφόσον πληρούνται σωρευτικά όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Ο ίδιος ο επενδυτής αποτελεί μια πλήρως ή μερικώς κατεχόμενη θυγατρική μιας άλλης οικονομικής οντότητας,

- Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή (π.χ. ομολογίες και μετοχές) δεν είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά,

- Ο επενδυτής δεν κατέθεσε, ούτε βρίσκεται στη διαδικασία κατάθεσης, των οικονομικών του καταστάσεων σε μια εποπτεύουσα αρχή ή άλλο ρυθμιστικό φορέα με σκοπό την έκδοση και προσφορά οποιασδήποτε κατηγορίας μέσων σε δημόσια αγορά (όπως π.χ. αίτηση για εισαγωγή στο Χρηματιστήριο).

- Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία του επενδυτή δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι βάσει ΔΠΧΑ

Εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

Κατάσταση οικονομικής θέσης ισολογισμός

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται (μειώνεται) για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη (ζημίες) της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης καθώς και το μερίδιο άλλων μεταβολών που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση.

Πιθανόν να προκύπτει υπεραξία από την απόκτηση, όμως αυτή δεν χρειάζεται να υπολογιστεί. Ο λόγος είναι ότι, για σκοπούς ελέγχου απομείωσης βάσει του ΔΠΧΑ 3 και του ΔΛΠ 28, η συνολική λογιστική αξία της συγγενούς επιχείρησης είναι αυτή που υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης και η υπεραξία δεν προσδιορίζεται ξεχωριστά.

Κατάσταση του συνολικού εισοδήματος

Η συγγενής επιχείρηση δεν τελεί υπό τον έλεγχο του επενδυτή και δεν αποτελεί μέλος του ομίλου. Στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος το μερίδιο του ομίλου επί των κερδών της συγγενούς επιχείρησης (όπως και το μερίδιο της επί τυχόν ζημιών) περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της περιόδου.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

Παρόλο που εξετάζεται η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή, το μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών της εκδότριας και επί των μεταβολών της καθαρής θέσης της εκδότριας καθορίζεται με βάση το υπάρχον

ποσοστό ιδιοκτησίας. Δεν θα πρέπει να απεικονίζουν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

Απομείωση

Αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση μπορεί να έχει απομειωθεί, η συνολική λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, ως μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του (το υψηλότερο ποσό μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης) με τη λογιστική του αξία. Τυχόν υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση δεν ελέγχεται χωριστά για απομείωση, αλλά αντίθετα ελέγχεται το σύνολο της επένδυσης για απομείωση .

Διακοπή εφαρμογής της μεθόδου καθαρής θέσης

Η χρήση της μεθόδου καθαρής θέσης θα πρέπει να παύει από την ημερομηνία που παύει να υπάρχει σημαντική επιρροή. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την εν λόγω ημερομηνία θεωρείται ως νέα βάση κόστους.

Συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις

Αν μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης, τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες από ανοδικές συναλλαγές (πωλήσεις από τη συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή) και καθοδικές συναλλαγές (πωλήσεις από τον επενδυτή προς τη συγγενή επιχείρηση) θα πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση του ποσοστού του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Τα κέρδη θεωρούνται μη πραγματοποιηθέντα μέχρι να πωληθούν σε κάποιον τρίτο τα αποθέματα που ήταν το αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ της συγγενούς και του επενδυτή.

Ημερομηνία οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης

Αν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, ο επενδυτής θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης της ίδιας ημερομηνίας με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν κάτι τέτοιο είναι πρακτικά αδύνατον. Αν είναι αδύνατον, θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης και να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις τυχόν σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συντελέστηκαν ανάμεσα στο τέλος της λογιστικής περιόδου της συγγενούς και την ημερομηνία αναφοράς των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, η απόκλιση μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της συγγενούς επιχείρησης και αυτής του επενδυτή δεν επιτρέπεται να ξεπερνά τους τρεις μήνες .

Λογιστικές πολιτικές της συγγενούς επιχείρησης

Αν η συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές οι οποίες διαφέρουν από εκείνες του επενδυτή, οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης θα πρέπει να προσαρμοστούν για να απεικονίσουν τις λογιστικές πολιτικές του επενδυτή προς το σκοπό εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης. Αν π.χ. η συγγενής δεν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ, οι οικονομικές της καταστάσεις προσαρμόζονται για να είναι σύμφωνες με τα ΔΠΧΑ πριν ενσωματωθούν σε αυτές του επενδυτή.

Γνωστοποιήσεις

Απαιτούνται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής.
- Περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης της συνολικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου.
- Επεξηγήσεις όταν οι επενδύσεις κάτω του 20% λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή όταν οι επενδύσεις άνω του 20% δεν λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Η χρήση ημερομηνίας αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτή διαφέρει από την ημερομηνία αναφοράς του επενδυτή.
- Το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης, τόσο για τη τρέχουσα λογιστική περίοδο όσο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιό του επί των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης (μηδενική αξία συμμετοχής).

Απαιτούνται επίσης οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις όσον αφορά τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις:

- Το μερίδιο του επενδυτή στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της συγγενούς επιχείρησης που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές .
- Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν επειδή ο επενδυτής ευθύνεται στο ακέραιο για το σύνολο ή μέρος των υποχρεώσεων της συγγενούς επιχείρησης.

7.3.ΔΛΠ 31 Συμμετοχή σε κοινοπραξίες

Σκοπός του ΔΛΠ 31 είναι να παρέχει στους χρήστες πληροφορίες σχετικά με τη συμμετοχή των κοινοπρακτούντων στα κέρδη και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 31 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό όλων των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων και των επενδυτών.

Βασικές Έννοιες

Κοινοπραξία (joint venture):

Ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Κοινοπρακτών (venturer):

Ένα μέλος σε μία κοινοπραξία που διαθέτει από κοινού με τα άλλα μέλη έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.

Επενδυτής σε μια κοινοπραξία (investor in a joint venture):

Ένα συμμετέχον μέρος σε μια κοινοπραξία, το οποίο όμως δεν έχει τον από κοινού έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.

Έλεγχος (control):

Είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής δραστηριότητας (ή οντότητας) ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.

Από κοινού έλεγχος (joint control):

Ο κοινός ή από κοινού έλεγχος είναι ο συμβατικά συμφωνημένος επιμερισμός του ελέγχου επί μιας οικονομικής δραστηριότητας και υφίσταται μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικές και επιχειρηματικές αποφάσεις που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

Διαχειριστής της κοινοπραξίας

Ο συμβατικός διακανονισμός ενδέχεται να κατονομάζει ένα μέλος της κοινοπραξίας ως υπεύθυνο διαχειριστή ή διευθυντή της κοινοπραξίας. Το γεγονός του ορισμού ενός ως διαχειριστή δεν είναι από μόνο του ικανό για να θεωρηθεί ότι αυτός ελέγχει την κοινοπραξία. Αν ο διαχειριστής δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής που έχει συμφωνηθεί από τα μέλη της κοινοπραξίας με το συμβατικό διακανονισμό και έχει ανατεθεί στο διαχειριστή, τότε έχει εφαρμογή το παρόν πρότυπο για τις κοινοπραξίες.

Αν αντίθετα, ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της οικονομικής δραστηριότητας, τότε ελέγχει την κοινοπραξία και τότε αυτή αποτελεί θυγατρική του υπεύθυνου διαχειριστή και όχι κοινοπραξία.

Από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες

Οι από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες αφορούν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων (π.χ. δανείων) των μελών της κοινοπραξίας και όχι την ίδρυση μιας ξεχωριστής οντότητας (πολλές τεχνικές εταιρείες που συνεργάζονται για να κατασκευάσουν και να πωλήσουν ένα έργο). Κάθε μέλος της κοινοπραξίας (κοινοπρακτών) χρησιμοποιεί τα δικά του περιουσιακά στοιχεία, υφίσταται τα δικά του έξοδα και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση.

Λογιστικός χειρισμός από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων

Κάθε κοινοπρακτών αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

- α) Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει.
- β) Τα έξοδα που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία. Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, περιλαμβάνονται αυτόματα και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος και δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες κατά την ενοποίηση.

Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες

Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια εταιρεία, συνεταιρισμός ή άλλου είδους οικονομική οντότητα στην οποία δύο ή περισσότεροι κοινοπρακτούντες έχουν συμφέρον, στο πλαίσιο ενός συμβατικού διακανονισμού που προβλέπει κοινό έλεγχο επί της οικονομικής οντότητας. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία, καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οικονομικές οντότητες.

Κάθε κοινοπρακτών συνήθως συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτές οι εισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία του κοινοπρακτούντος και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ως επένδυση στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

Το ΔΛΠ 31 επιτρέπει δύο λογιστικούς χειρισμούς όσον αφορά την ενοποίηση των επενδύσεων σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες:

- Αναλογική ενοποίηση
- Μέθοδος της καθαρής θέσης

Αναλογική Ενοποίηση

Βάσει της αναλογικής ενοποίησης, η κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός) του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιο του επί των περιουσιακών στοιχείων που ελέγχει από κοινού και το μερίδιό του από τις υποχρεώσεις για τις οποίες είναι από κοινού υπεύθυνος. Η κατάσταση συνολικού εισοδήματος του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Το ΔΛΠ 31 επιτρέπει τη χρήση δύο διαφορετικών μορφών παρουσίασης για την παρουσίαση της αναλογικής ενοποίησης:

I. Το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα όμοια στοιχεία, γραμμή προς γραμμή, στις οικονομικές καταστάσεις του, ή

II. Ο κοινοπρακτών μπορεί να συμπεριλαμβάνει χωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του, για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

Μέθοδος της καθαρής θέσης

Οι διαδικασίες εφαρμογής της μεθόδου καθαρής θέσης είναι οι ίδιες με αυτές που περιγράφονται στο ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις».

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος

Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, η συμμετοχή του στην κοινοπραξία θα πρέπει να επιμετράται στο κόστος ή να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση»

Συναλλαγές μεταξύ κοινοπρακτούντος και κοινοπραξίας

Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ενόσω τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και υπό την προϋπόθεση ότι ο κοινοπρακτών έχει μεταβιβάσει τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, ο κοινοπρακτών θα πρέπει να αναγνωρίσει μόνο το μέρος του κέρδους ή ζημίας που αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών της κοινοπραξίας. Ο κοινοπρακτών αναγνωρίζει όλο το ποσό οποιασδήποτε ζημίας, όταν η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημιάς απομείωσης

ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου. Όταν ένας κοινοπρακτών αποκτά περιουσιακά στοιχεία από μια κοινοπραξία, ο κοινοπρακτών δεν αναγνωρίζει το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή μέχρις ότου πωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο μέρος. Οι ζημίες θα πρέπει να αναγνωρίζονται αν αντιπροσωπεύουν μια μόνιμη μείωση της αξίας. Οι ζημίες επί αυτών των συναλλαγών θα πρέπει να αναγνωρίζονται αμέσως αν αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μια ζημιά απομείωσης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου.

Μερική διάθεση κοινοπραξιών

Αν ένας επενδυτής χάσει τον κοινό έλεγχο μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, θα πρέπει να επιμετρήσει σε εύλογη αξία την επένδυση που διακρατεί στην οικονομική οντότητα αυτή που ήταν προηγουμένως υπό κοινό έλεγχο. Στα αποτελέσματα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ:

- της εύλογης αξίας του συνόλου των εσόδων που εισέπραξε και τυχόν διατηρηθέντων δικαιωμάτων.
- της λογιστικής αξίας της επένδυσης στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία που παύει να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

Γνωστοποιήσεις

Ένας κοινοπρακτών υποχρεούται να γνωστοποιήσει:

- Πληροφορίες σχετικά με ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία.
- Πληροφορίες όσον αφορά δεσμεύσεις που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.
- Μια κατάσταση και περιγραφή των συμμετοχών σε σημαντικές κοινοπραξίες και το ποσοστό ιδιοκτησίας που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες. Ο κοινοπρακτών που αναγνωρίζει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο παρουσίασης «γραμμή προς γραμμή» για την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο καθαρής θέσης, γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.
- Τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να αναγνωρίσει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες (δηλαδή αναλογική ή μέθοδος καθαρής θέσης).

7.4.ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Ιστορικό

Τον Ιανουάριο 2008, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) εξέδωσε ένα αναθεωρημένο ΔΠΧΑ 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων» και σχετικές αναθεωρήσεις του ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις». Το ΔΠΧΑ 3 (2008) αντικατέστησε το ΔΠΧΑ 3 (2004) και εφαρμόζεται σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά την 1η Ιουλίου 2009 και μετά.

Αποκτήσεις που έγιναν σε προηγούμενες περιόδους δεν επαναδιατυπώνονται για να συμμορφωθούν με το αναθεωρημένο πρότυπο, καθώς δεν έχει αναδρομική εφαρμογή.

Σκοπός

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι η βελτίωση της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια οικονομική οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις για μια συνένωση επιχειρήσεων και τις επιδράσεις της. Επίσης, σκοπός ήταν η σύγκλιση με το τα προβλεπόμενα στο Αμερικάνικό λογιστικό πλαίσιο στα πλαίσια της σύγκλισης των ΔΠΧΑ με τα Αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα .

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΠΧΑ 3 ασχολείται με τα εξής θέματα:

- Επικεντρώνεται στο λογιστικό χειρισμό κατά την ημερομηνία της απόκτησης.
- Όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων θα πρέπει να λογιστικοποιούνται εφαρμόζοντας τη λογιστική μέθοδο της αγοράς .
- Η αρχική επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν καθώς και των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων (δηλαδή η καθαρή θέση) που αναλαμβάνει μια επιχείρηση θα πρέπει να γίνει στην εύλογη αξία.
- Περιγράφει το λογιστικό χειρισμό της υπεραξίας και την αναγνώριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται σε μια συνένωση επιχειρήσεων.

Βασικές Έννοιες

Συνένωση επιχειρήσεων (business combination)

Είναι μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός κατά το οποίο ένας αποκτών (acquirer) αναλαμβάνει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων. Ως επιχείρηση ορίζεται ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που μπορεί

να καθοδηγείται και να διευθύνεται με σκοπό την απόδοση ωφελημάτων (π.χ. με τη μορφή μερισμάτων ή άλλη) απευθείας στους ιδιοκτήτες.

Μέθοδος της αγοράς

Εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την προοπτική της οικονομικής οντότητας η οποία αναγνωρίζεται ως ο αποκτών (acquirer). Ο αποκτών αγοράζει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (καθαρή θέση) του αποκτώμενου και αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων και όσων δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί από τον αποκτώμενο στις ατομικές του οικονομικές καταστάσεις.

Μη ελέγχουσα συμμετοχή (non controlling interest)

Τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής που δεν κατέχονται είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω θυγατρικών από τη μητρική εταιρεία.

Θυγατρική (subsidiary)

Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από μία άλλη οικονομική οντότητα, γνωστή ως μητρική εταιρεία.

Έλεγχος (control)

Είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Εύλογη αξία (fair value)

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Υπεραξία (goodwill)

Είναι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν μπορούν να προσδιοριστούν μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά.

Βασική αρχή για την συνένωση των επιχειρήσεων

Μια προηγουμένως κατεχόμενη συμμετοχή (π.χ. 10%), η οποία λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα» και η οποία αυξάνεται σε ελέγχουσα συμμετοχή (π.χ. 75%) μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων, επαναμετράται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του ελέγχου και τυχόν κέρδος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ομοίως, τα κέρδη που είχαν

προηγουμένως αναγνωριστεί στο πρόσθετο συνολικό εισόδημα (δηλαδή σε αποθεματικά όπως π.χ. σε σχέση με διαθέσιμες προς πώληση επενδύσεις) επαναταξινομούνται στα αποτελέσματα. Μια προηγουμένως κατεχόμενη συμμετοχή (π.χ. 40%), η οποία λογιστικοποιείται ως συγγενής επιχείρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις» ή ως από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες» και η οποία αυξάνεται σε ελέγχουσα συμμετοχή (π.χ. 75%) μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων, επίσης επαναμετράται στην εύλογη αξία και τυχόν κέρδος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Κατά τη διάθεση μιας ελέγχουσας συμμετοχής, τυχόν διατηρηθέν δικαίωμα επί της πρώην θυγατρικής επαναμετράται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία στην οποία χάνεται ο έλεγχος.

Αυτή η εύλογη αξία αντικατοπτρίζεται στον υπολογισμό των κερδών ή ζημιών κατά τη διάθεση που λογίζεται στη μητρική εταιρεία και καθίσταται η αρχική λογιστική αξία για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση των διατηρηθέντος δικαιώματος σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, το ΔΛΠ 31 ή το ΔΛΠ 39, όπως ενδείκνυται.

Μέθοδος λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων

Μέθοδος αγοράς

Η μέθοδος απόκτησης χρησιμοποιείται σε όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων.

Τα στάδια εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης είναι:

1. Αναγνώριση του «αποκτώντος» - η συνενούμενη οικονομική οντότητα που αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου.
2. Προσδιορισμός της «ημερομηνίας απόκτησης» - η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου.
3. Αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων, των αναληφθεισών υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο.
4. Αναγνώριση και επιμέτρηση της υπεραξίας ή του κέρδους από αγορά σε τιμή ευκαιρίας δηλαδή όταν το συμφωνημένο τίμημα είναι μικρότερο από την εύλογη αξία της καθαρής θέσης του αποκτώμενου.

Αναγνώριση του αποκτώντος

Σε κάθε συνένωση επιχειρήσεων, μία από τις συνενούμενες οικονομικές οντότητες θα αναγνωρίζεται ως ο αποκτών. Ο αποκτών είναι η συνενούμενη οικονομική οντότητα που αποκτά τον έλεγχο των άλλων συνενούμενων οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων.

Προσδιορισμός της ημερομηνίας απόκτησης

Ο αποκτών θα πρέπει να προσδιορίσει την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία αποκτά ουσιαστικά (και όχι τυπικά ή από νομικής απόψεως) τον έλεγχο της αποκτώμενης επιχείρησης. Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο του αποκτώμενου θεωρείται συνήθως η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών μεταβιβάζει νομίμως το αντάλλαγμα, αποκτά τα περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του αποκτώμενου. Αναγνώριση και επιμέτρηση των αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθεισών υποχρεώσεων

Κατά την ημερομηνία απόκτησης, ο αποκτών θα πρέπει να αναγνωρίσει ξεχωριστά από την υπεραξία:

- τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία,
- τις αναληφθείσες υποχρεώσεις
- τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο.

Τα αναγνωρίσιμα αυτά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις ενδέχεται να μην είχαν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγορασθείσας εταιρείας, αυτό όμως δεν εμποδίζει τον αγοραστή από το να τις αναγνωρίσει ως μέρος της εύλογης αξίας της καθαρής θέσης της εξαγορασθείσας εταιρείας, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου της μητρικής (και όχι στα βιβλία της ίδιας της θυγατρικής).

Αυτά τα στοιχεία, εμφανίζονται πλέον στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου του αποκτώντος και όχι στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής. Αξίζει, επίσης, να σημειωθεί ότι όσα περισσότερα τέτοια περιουσιακά στοιχεία (εφόσον υπάρχουν) αναγνωριστούν κατά την εξαγορά, τόσο μικρότερη θα είναι και η υπεραξία που θα προκύψει.

Όροι αναγνώρισης

1. Τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις πρέπει να πληρούν, κατά την ημερομηνία απόκτησης, τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του Πλαισίου των ΔΠΧΑ για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

2. Τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις πρέπει να είναι μέρος αυτού που αντάλλαξαν ο αποκτών και ο αποκτώμενος κατά τη συναλλαγή της συνένωσης επιχειρήσεων και όχι το αποτέλεσμα ξεχωριστών, (π.χ. προγενέστερων) συναλλαγών.

3. Η εφαρμογή της αρχής και των όρων αναγνώρισης από τον αποκτώντα ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τα οποία ο αποκτώμενος δεν είχε αναγνωρίσει προηγουμένως ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στις οικονομικές του καταστάσεις

Εξαιρέση στην αρχή της αναγνώρισης – Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 37 (Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία) δεν ισχύουν για τον προσδιορισμό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που πρέπει να αναγνωριστούν από την ημερομηνία της απόκτησης. Αντί αυτού, ο αποκτών θα αναγνωρίζει, από την ημερομηνία της απόκτησης, μια ενδεχόμενη υποχρέωση αναληφθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων εάν είναι παρούσα δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Συνεπώς, παρεκκλίνοντας από το ΔΛΠ 37, ο αποκτών πρέπει να αναγνωρίσει μια ενδεχόμενη υποχρέωση αναληφθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων από την ημερομηνία της απόκτησης, ακόμα κι αν δεν είναι πιθανό πως η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα είναι απαραίτητη για το διακανονισμό της δέσμευσης.

Σημαντικότερες γνωστοποιήσεις

Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση μιας συνένωσης επιχειρήσεων που πραγματοποιείται είτε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, είτε μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

Μεταξύ των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται για την εκπλήρωση του ανωτέρω σκοπού είναι τα ακόλουθα:

- Το ποσοστό των συμμετοχικών δικαιωμάτων ψήφου που αποκτήθηκαν.
- Τους κύριους λόγους για τη συνένωση επιχειρήσεων και μια περιγραφή του πώς ο αποκτών ανέλαβε τον έλεγχο του αποκτώμενου.
- Την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης για το συνολικό μεταβιβασθέν αντάλλαγμα και την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης κάθε κύριας κατηγορίας ανταλλάγματος.
- Λεπτομέρειες για συμφωνίες ενδεχόμενου τιμήματος.
- Λεπτομέρειες για τις αναγνωριζόμενες ενδεχόμενες υποχρεώσεις.
- Πληροφορίες για τις αγορές ευκαιρίας («αρνητική υπεραξία»).

Κεφάλαιο 8ο Πρότυπα για πρόσθετες γνωστοποιήσεις

ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Σκοπός του ΔΛΠ 24 είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή των χρηστών στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και τα αποτελέσματά της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από συναλλαγές και ανεξόφλητα υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη. Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι συνήθεις στην επιχειρηματική πρακτική.

Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας που εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ.

Συνδεδεμένα μέρη

Ένα μέρος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) θεωρείται ότι συνδέεται με μια οικονομική οντότητα εάν:

α) άμεσα ή έμμεσα:

i) ελέγχει ή ελέγχεται (control) από αυτήν ή τελεί υπό κοινό έλεγχο με την οικονομική οντότητα,

ii) έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα με σημαντική επιρροή (significant influence) πάνω σε αυτήν .

iii) ελέγχει από κοινού (joint control) με άλλο μέρος την οικονομική οντότητα.

β) το μέρος είναι συγγενής (associate) της εταιρείας

γ) το μέρος είναι κοινοπραξία (joint venture) που μέλος της είναι η εταιρεία

δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος (key management personnel) της οικονομικής οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας

ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο (close member of the family) ενός ατόμου που αναφέρθηκε στο στοιχείο α) ή δ)·

στ) το μέρος είναι οικονομική οντότητα που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, ή επηρεάζεται σημαντικά από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο στοιχείο δ) ή ε) ή στην οποία το άτομο αυτό έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου (δηλαδή σημαντική επιρροή) που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα,

ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της οικονομικής οντότητας ή συνδεδεμένης οικονομικής οντότητας.

Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης μεταξύ συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στον νομικό τύπο.

Οι κερδοσκοπικές, κρατικά ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που χρησιμοποιούν ΔΠΧΑ, με βάση το τρέχον ΔΛΠ 24, δεν απαλλάσσονται πλέον από τη γνωστοποίηση των συναλλαγών τους με άλλες κρατικά ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

Στενά συγγενικά πρόσωπα

Ως στενά συγγενικά πρόσωπα του ατόμου (close members of the family of an individual) θεωρούνται εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό στις σχέσεις τους με την οικονομική οντότητα. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται:

- α) ο/η σύζυγος και τα παιδιά του ατόμου,
- β) τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου και
- γ) προστατευόμενα μέλη του ατόμου ή του/της συζύγου.

Μέρη που δεν θεωρούνται συνδεδεμένα

Δεν θεωρούνται απαραίτητα συνδεδεμένα τα ακόλουθα δύο μέρη.

1. Δύο οικονομικές οντότητες απλά και μόνον επειδή έχουν έναν κοινό διευθυντή ή άλλο βασικό διοικητικό στέλεχος κοινό,
2. Δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας μεταξύ τους απλώς και μόνον από το γεγονός ότι έχουν από κοινού έλεγχο (joint control) στην κοινοπραξία,
3. Χρηματοδότες, συνδικάτα, επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, κρατικές υπηρεσίες και φορείς κατά τη διάρκεια των συνήθων συναλλαγών τους με μια οικονομική οντότητα,
4. Ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιούχος, διανομέας, πράκτορας κλπ., με τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει συναλλαγές σημαντικής αξίας, λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

Γνωστοποιήσεις

Σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών

Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων με τα συνδεδεμένα μέρη στην οικονομική οντότητα είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όπου υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν πραγματοποιηθεί συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών ή όχι. Γνωστοποιείται το όνομα της μητρικής της εταιρείας και, εάν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσας οικονομικής οντότητας.

Παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους (μισθοί, κοινωνική ασφάλιση, bonus, παροχές σε είδος κλπ.)
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία
- Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους
- Παροχές εξόδου από την υπηρεσία
- Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών (ΔΠΧΑ 2).

Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών

Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Οι γνωστοποιήσεις αυτές θα πρέπει να γίνονται ξεχωριστά για κάθε κατηγορία συνδεδεμένων μερών και περιλαμβάνουν:

- Την αξία των συναλλαγών,
- Το ύψος των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων τυχόν όρων, προϋποθέσεων και χορηγηθέντων εγγυήσεων,
- Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με ανεξόφλητα υπόλοιπα συνδεδεμένων μερών,
- Το έξοδο που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

Οι γνωστοποιήσεις για τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη θα πρέπει να γίνονται ξεχωριστά για κάθε κατηγορία:

- Μητρική
- Εταιρείες οι οποίες ασκούν σημαντική επιρροή στην οικονομική οντότητα ή είναι κοινοπρακτούντες (αν η οικονομική οντότητα είναι κοινοπραξία)
- Θυγατρικές
- Συγγενείς
- Κοινοπραξίες (στις οποίες η οικονομική οντότητα συμμετέχει)
- Βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας ή της μητρικής
- Λοιπά συνδεδεμένα μέρη.

Τροποποίηση του ΔΛΠ 24

Το Νοέμβριο του 2009, το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών» τροποποιήθηκε. Οι πιο σημαντικές μεταβολές από το ισχύον Πρότυπο είναι οι εξής:

- Οι εταιρείες που ελέγχονται ή στις οποίες ασκείται σημαντική επιρροή από το δημόσιο δεν χρειάζεται να γνωστοποιούν τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα με τις υπόλοιπες εταιρείες του δημόσιου τομέα, εκτός και αν υπάρχει κάποια σημαντική επιρροή από (ή σε) αυτές. Με βάση τον ισχύοντα ορισμό, τα μέρη του ευρύτερου δημόσιου τομέα θεωρητικά είναι όλα συνδεδεμένα μεταξύ τους εφόσον ελέγχονται από το ίδιο μέρος.

Ο ορισμός των συνδεδεμένων μερών άλλαξε ώστε να γίνει πιο κατανοητός και:

- Να συμπεριλαμβάνει και τις σχέσεις θυγατρικών και συγγενών (της ίδιας οικονομικής οντότητας) μεταξύ τους .
- Να θεωρούνται συνδεδεμένες και οικονομικές οντότητες στις οποίες βασικό διοικητικό στέλεχος είναι κάποιος που επίσης ελέγχει ή επηρεάζει σημαντικά την εταιρεία .
- Να μην περιλαμβάνει τις οικονομικές οντότητες (μεταξύ τους) στις οποίες ασκούν σημαντική επιρροή δύο στενά συγγενικά πρόσωπα.
- Οι δεσμεύσεις ανάμεσα στα συνδεδεμένα μέρη πρέπει να γνωστοποιούνται.

Το τροποποιημένο Πρότυπο έχει υποχρεωτική ισχύ για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά .

8.2.ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς

Οι οικονομικές οντότητες θα πρέπει να γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνουν και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργούν.

Το ΔΠΧΑ 8 αντικαθιστά το προηγούμενο ΔΛΠ 14 «Πληροφόρηση κατά τομέα» και εφαρμόζεται για τις περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Σε περιπτώσεις οικονομικών οντοτήτων, και πολύ περισσότερο ομίλων, που διεξάγουν παραπάνω από μία διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και συμμετέχουν σε διάφορες αγορές ή και χώρες, η παροχή οικονομικής πληροφόρησης για τις διαφορετικές αυτές επιχειρηματικές δραστηριότητες, αγορές ή γεωγραφικές περιοχές, προάγει τη δυνατότητα των χρηστών να αξιολογήσουν την οικονομική κατάσταση και τις προοπτικές της οικονομικής οντότητας. Σε περιπτώσεις οικονομικών οντοτήτων ή ομίλων με διαφοροποιημένες δραστηριότητες ή με δραστηριότητες σε διαφορετικές περιοχές, η παροχή προς τη διοίκηση αναλυτικής οικονομικής πληροφόρησης για κάθε τομέα δραστηριοτήτων είναι βασικό εργαλείο για την

αποτελεσματική αξιολόγηση της απόδοσης της κάθε δραστηριότητας, τη διαχείριση των οικονομικών πόρων της οντότητας και τις στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες και αγορές στις οποίες η οικονομική οντότητα θα εστιάσει στο μέλλον. Το ΔΠΧΑ 8 έχει ως βασικό στόχο την παροχή ανάλογης πληροφόρησης και στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ώστε να μπορούν επίσης να αξιολογήσουν την απόδοση της οικονομικής οντότητας και τους παράγοντες που την επηρεάζουν ιστορικά όσο και αυτούς που αναμένεται να την επηρεάσουν στο μέλλον. Το πρότυπο υιοθετεί την προσέγγιση της διοίκησης ως προς την πληροφόρηση ανά τομέα, δηλαδή προβλέπει τη γνωστοποίηση των διοικητικών οικονομικών πληροφοριών (management accounts / reporting) στις οικονομικές καταστάσεις ώστε να μπορούν οι μέτοχοι και οι άλλοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να βλέπουν με τα μάτια της διοίκησης τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.

Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες, των οποίων η χρεωστικοί (π.χ. ομόλογα) ή συμμετοχικοί (π.χ. μετοχές) τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (π.χ. χρηματιστήριο) ή για όσες οικονομικές οντότητες τελούν υπό διαδικασία έκδοσης τέτοιων τίτλων (δηλαδή κυρίως στις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε κάποιο χρηματιστήριο και σε αυτές που είναι υπό διαδικασία ένταξης). Το ΔΠΧΑ 8 εφαρμόζεται τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που εμπίπτει στον παραπάνω ορισμό όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μια τέτοια μητρική εταιρεία. Ωστόσο, όταν παρουσιάζονται στην ίδια έκθεση οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και οι ατομικές της μητρικής, η πληροφόρηση κατά τομέα παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και όχι για τις ατομικές της μητρικής.

Εντοπισμός των λειτουργικών τομέων

Το ΔΠΧΑ 8 απαιτεί τον προσδιορισμό των λειτουργικών τομέων με βάση τις εσωτερικές αναφορές, δηλαδή τη διοικητική οικονομική πληροφόρηση (management accounts) για τα συστατικά μέρη μιας οικονομικής οντότητας.

Ορισμός λειτουργικών τομέων

Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:

α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτά έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οντότητας)

β) της οποίας τα αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και
γ) για την οποία διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Αποσαφήνιση και ερμηνεία του ορισμού

Επιχειρηματικές δραστηριότητες: θα πρέπει να διενεργούνται επιχειρηματικές και όχι παρεπόμενες δραστηριότητες.

Δύναται να αποκτά έσοδα: Δεν έχει σημασία αν ο τομέας έχει έσοδα αλλά αν έχει τη δυνατότητα αποκομιδής εσόδων. Ένας λειτουργικός τομέας μπορεί να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα.

Επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων - ΕΛΕΑ (chief operating decision maker):

Το πρότυπο δεν παρέχει κάποιο ξεκάθαρο προσδιορισμό για το ποιος είναι ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων (ΕΛΕΑ) μιας οικονομικής οντότητας. Ουσιαστικά προσδιορίζει περισσότερο μια λειτουργία (την εκτίμηση της απόδοσης και τη διαχείριση των πόρων) παρά μία θέση ή μια ιδιότητα ενός στελέχους. Επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μπορεί να είναι ο Γενικός Διευθυντής, το Διοικητικό Συμβούλιο, μια επιτροπή από στελέχη ή κάποιο άλλο διοικητικό όργανο. Ένα εποπτικό συμβούλιο που απλώς εγκρίνει τις αποφάσεις κάποιου άλλου οργάνου ή έχει δικαίωμα Veto σε ορισμένες αποφάσεις, ΔΕΝ είναι ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων (ΕΛΕΑ). Ο εντοπισμός του ΕΛΕΑ δεν είναι πάντα εύκολος και μπορεί να απαιτεί την κρίση για να αναγνωριστεί το υψηλότερο διοικητικό επίπεδο που λαμβάνει τις αποφάσεις.

Χρηματοοικονομικές πληροφορίες: Οι ξεχωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες αφορούν κυρίως την απόδοση των δραστηριοτήτων. Συνεπώς, αν παρουσιάζονται μόνο τα έσοδα ανά δραστηριότητα, αυτό δεν ικανοποιεί το κριτήριο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, εκτός και αν τα έξοδα των δραστηριοτήτων είναι ελάχιστα και τα έσοδα είναι από μόνα τους ένα κατατοπιστικό μέτρο της απόδοσης των δραστηριοτήτων. Επίσης, εφόσον η έμφαση δίνεται στην απόδοση των τομέων, είναι δυνατό, να θεωρούνται ως ξεχωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες ακόμα και αναφορές που δεν περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις των τομέων, αρκεί να περιλαμβάνουν αρκετά στοιχεία για την απόδοση και τα αποτελέσματά τους.

Άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν τον εντοπισμό των λειτουργικών τομέων

Είναι προφανές, ότι οι λειτουργικοί τομείς μιας οικονομικής οντότητας επηρεάζονται άμεσα από την οργανωτική δομή της οντότητας, τη ροή των διοικητικών πληροφοριών σε αυτή και τον τρόπο λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Παράγοντες λοιπόν που μπορεί να επηρεάσουν ή να βοηθήσουν στον εντοπισμό των λειτουργικών τομέων είναι οι εξής:

- Ύπαρξη και ρόλος του Διευθυντή του τομέα. Η ύπαρξη ενός διευθυντή τομέα, από μόνη της δε συνεπάγεται ότι αυτός εμπίπτει στον ορισμό των λειτουργικών τομέων. Σημασία έχει ο ρόλος του διευθυντή αυτού και το σε ποιον αυτός αναφέρεται.
- Συνέπεια με άλλες πληροφορίες που δημοσιεύει η οικονομική οντότητα

Τομείς προς παρουσίαση

Μετά τον εντοπισμό των λειτουργικών τομέων, θα πρέπει οι κυριότεροι από αυτούς να παρουσιαστούν ξεχωριστά. Αυτοί λέγονται και τομείς προς παρουσίαση. Όλοι οι υπόλοιποι τομείς που εντοπίστηκαν αλλά δε χρειάζεται να παρουσιαστούν ξεχωριστά συγκεντρώνονται σε μία κατηγορία ως “λοιποί τομείς” ή “όλοι οι υπόλοιποι τομείς” η οποία κατηγορία όμως περιλαμβάνει μόνο λειτουργικούς τομείς και όχι:

- άλλα μέρη της οικονομικής οντότητας που δεν πληρούν τον ορισμό του λειτουργικού τομέα (όπως π.χ. οι κεντρικές υπηρεσίες) ή
- προσαρμογές στα ποσά των τομέων για σκοπούς συμφωνίας με τις οικονομικές καταστάσεις (απαιτούνται οι σχετικές συμφωνίες) όπως π.χ. η διαγραφή των συναλλαγών μεταξύ των τομέων.

Ελάχιστος αριθμός τομέων προς παρουσίαση

Αν τα συνολικά εισόδημα από εξωτερικές πηγές (χωρίς τα ενδο-εταιρικά ή ενδο-ομιλικά έσοδα), που έχουν παρουσιαστεί από λειτουργικούς τομείς όπως αυτοί προσδιορίστηκαν παραπάνω, συνιστούν λιγότερο από το 75 % των εξωτερικών εσόδων της οικονομικής οντότητας, πρέπει να παρουσιαστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς (ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στα ποσοτικά κριτήρια που περιγράφονται παραπάνω) μέχρις ότου συμπεριληφθεί τουλάχιστον το 75% των εξωτερικών εσόδων της οντότητας στους τομείς που παρουσιάζονται.

Συγκέντρωση λειτουργικών τομέων

Δύο ή περισσότεροι λειτουργικοί τομείς μπορούν να συνδυαστούν σε ένα λειτουργικό τομέα εάν ισχύουν όλα τα παρακάτω κριτήρια:

- Η συγκέντρωση παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες που τους επιτρέπουν να αξιολογήσουν την επιχείρηση και το περιβάλλον στο οποίο αυτή λειτουργεί
- Έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά και
- Είναι παρόμοιοι όσον αφορά καθένα από τα ακόλουθα σημεία:
 - Το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών
 - Τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας
 - Το είδος ή την κατηγορία των πελατών των προϊόντων και των υπηρεσιών τους
 - Τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους
 - Το νομοθετικό πλαίσιο (π.χ. τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας) μέσα στο οποίο λειτουργούν.

Συγκριτικά στοιχεία και προηγούμενες περιόδους

Απαιτείται και συγκριτική πληροφόρηση ανά λειτουργικό τομέα.

Αν ένας τομέας ήταν τομέας προς παρουσίαση (δηλαδή παρουσιαζόταν ξεχωριστά) την προηγούμενη περίοδο όμως στην τρέχουσα χρήση δεν υπερβαίνει κανένα από τα ποσοτικά όρια, συνεχίζει να αποτελεί τομέα προς παρουσίαση αν η διοίκηση θεωρεί ότι συνεχίζει να είναι σημαντικός τομέας. Αν ένας τομέας υπερβαίνει στην τρέχουσα χρήση τα ποσοτικά όρια για ξεχωριστή παρουσίαση θα πρέπει να παρουσιαστεί συγκριτική πληροφόρηση και για την προηγούμενη περίοδο για αυτόν τον τομέα, έστω και αν τότε δεν παρουσιαζόταν ξεχωριστά, εκτός αν τέτοια πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη και η παραγωγή της θα ήταν πολύ δαπανηρή.

Πληροφόρηση που γνωστοποιείται

Η γενική αρχή είναι ότι μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί όλες τις σχετικές πληροφορίες, ώστε να παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

Πληροφόρηση για τους λειτουργικούς τομείς

οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί για τους λειτουργικούς τομείς τα εξής:

- Γενικές πληροφορίες
- Χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων
- Επιμέτρηση της οικονομικής πληροφόρησης ανά τομέα

- Συμφωνίες της πληροφόρησης ανά τομέα με τις οικονομικές καταστάσεις

Γενικές πληροφορίες

Απαιτείται η παροχή πληροφόρησης για:

(α) τους παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων. Στους παράγοντες αυτούς περιλαμβάνεται και η οργανωτική δομή της οικονομικής οντότητας .

(β) τους τύπους των προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς παρουσίαση τομέα.

8.3.ΔΛΠ33 Κέρδη ανά μετοχή

Σκοπός του ΔΛΠ 33 «Κέρδη ανά μετοχή» (Earnings per Share – EPS) είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή (ΚΑΜ) που θα κάνουν ευχερέστερη τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο, αλλά και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας.

- Τα ΚΑΜ είναι ένας σημαντικός δείκτης της οικονομικής απόδοσης μιας εταιρείας. Είναι ο παρονομαστής του δείκτη P/E (Price / Earnings ratio) που χρησιμοποιείται ευρέως από επενδυτές και αναλυτές.
- Βασικός περιορισμός, όμως, των ΚΑΜ ως δείκτης απόδοσης μιας εταιρείας είναι ότι υπολογίζεται πάνω στα λογιστικά κέρδη τα οποία είναι πιθανό να επηρεάζονται από λογιστικές πολιτικές, πρακτικές και παραδοχές.

Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στις οικονομικές οντότητες των οποίων οι κοινές μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστηριακή ή εξωχρηματιστηριακή δημόσια αγορά (ή οι οποίες βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης μετοχών με σκοπό να απευθυνθούν στο ευρύ επενδυτικό κοινό). Άλλες οικονομικές οντότητες που επιλέγουν να παρουσιάσουν στοιχεία ΚΑΜ χωρίς να είναι υποχρεωμένες, πρέπει επίσης να συμμορφωθούν με το ΔΛΠ 33. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει μαζί ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα ΚΑΜ πρέπει να παρέχονται μόνο όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Βασικές Έννοιες

Κοινή μετοχή (common share)

Ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των υπόλοιπων κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή (potential ordinary share)

Ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα σε κοινές μετοχές.

Συνήθη παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές:

- μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι (π.χ. ομολογιακά δάνεια μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές)
- μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές
- δικαιώματα αγοράς μετοχών
- δικαιώματα προαίρεσης
- δικαιώματα μετοχών
- προγράμματα αγοράς μετοχών από υπαλλήλους

Απομείωση (dilution)

Μια μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μια αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι μετατρέψιμοι τίτλοι έχουν μετατραπεί, ότι δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν ασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές θα εκδοθούν εφόσον εκπληρωθούν συγκεκριμένοι όροι. Με άλλα λόγια, πρόκειται για τη δυσμενή επίπτωση που έχει στον δείκτη ΚΑΜ η τυχόν αύξηση του παρονομαστή του κλάσματος ο οποίος αφορά σε αριθμό μετοχών, χωρίς την ανάλογη αύξηση του αριθμητή, δηλαδή των καθαρών κερδών.

Αντιμείωση (antidilution)

Μια αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μια μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι μετατρέψιμοι τίτλοι έχουν μετατραπεί, ότι δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν ασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές θα εκδοθούν εφόσον εκπληρωθούν συγκεκριμένοι όροι. Με άλλα λόγια, πρόκειται για την ευνοϊκή επίπτωση που έχει στον δείκτη των ΚΑΜ η τυχόν μείωση του παρονομαστή του κλάσματος ο οποίος αφορά σε αριθμό μετοχών ή η αύξησή του που συνοδεύεται από μεγαλύτερη αύξηση του αριθμητή, δηλαδή των καθαρών κερδών.

Απαίτηση παρουσίασης κερδών ανά μετοχή

Μια οικονομική οντότητα της οποίας οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε δημόσια αγορά (ή η οποία βρίσκεται στη διαδικασία διάθεσης μετοχών μέσω δημόσιας προσφοράς) πρέπει να παρουσιάσει κάτω από την κατάσταση συνολικού εισοδήματος τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για:

- Κέρδος ή Ζημία από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.

- Κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για την περίοδο (αν υπάρχουν τέτοιες κατηγορίες). Βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή πρέπει να υπολογίζονται για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους, ακόμα κι αν η περίοδος είναι ζημιογόνα (ζημία ανά μετοχή). Αν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μια διακοπείσα δραστηριότητα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή και για τη διακοπείσα δραστηριότητα είτε στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος είτε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή (basic EPS) υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Τα κέρδη που λαμβάνονται υπ' όψιν στον αριθμητή κατά τον υπολογισμό θα πρέπει να είναι μετά από φόρους αφαιρουμένων και των δικαιωμάτων μειοψηφίας και των μερισμάτων που αφορούν στους προνομιούχους μετόχους. Ο παρονομαστής υπολογίζεται προσαρμόζοντας τον αριθμό των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου με τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν ή των ίδιων μετοχών που επαναγοράστηκαν (treasury shares) στη διάρκεια της περιόδου σταθμισμένες, όμως, ως προς τον χρόνο που ήταν σε κυκλοφορία κάθε μετοχή κατά την περίοδο που οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν.

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή

Τα απομειωμένα Κέρδη ανά Μετοχή (diluted EPS) υπολογίζονται ξεκινώντας από τα βασικά ΚΑΜ και κατόπιν προσαρμόζοντας τα κέρδη και τον αριθμό των μετοχών με τις δυνητικές επιδράσεις όλων των τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και έχουν μειωτική (dilutive) επίδραση στα ΚΑΜ. Όσον αφορά τα κέρδη (αριθμητής) αυτά συνήθως βαίνουν αυξημένα καθώς αφαιρείται η αρνητική επίδραση στο αποτέλεσμα δαπανών της χρήσης που δεν θα υπάρχουν όταν εξασκηθούν τα δικαιώματα και προκύψουν οι νέες κοινές μετοχές .

Χρεόγραφα μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές

Ο αριθμητής θα πρέπει να προσαρμόζεται (αυξάνεται) για τις επιδράσεις των μερισμάτων και του τόκου μετά φόρων και για οποιεσδήποτε άλλες μεταβολές στα κέρδη που θα μπορούσαν να προκύψουν από τη μετατροπή των τίτλων που είναι

δυνητικά μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και των οποίων η μετατροπή θα μείωνε τα ΚΑΜ. Ο παρονομαστής αυξάνεται για να περιλάβει (σταθμισμένα) τον αριθμό των νέων υπό μελλοντική έκδοση μετοχών. Μεταροπές τίτλων οι οποίες θα κατέληγαν σε αύξηση των ΚΑΜ (αντιμειωτικοί – antidilutive), αγνοούνται.

Δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών

Για τον υπολογισμό των απομειωμένων Κερδών ανά Μετοχή, υποθέτουμε ότι όλοι οι ενδιαφερόμενοι θα προχωρήσουν στην πλήρη άσκηση των δικαιωμάτων αγοράς μετοχών που έχουν, εφόσον αυτή τους συμφέρει. Η οικονομική οντότητα εμφανίζει με τον τρόπο αυτό απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή (αρχή της συντηρητικότητας) σύμφωνα με το σενάριο με τη μέγιστη δυνατή απομείωση. Οι υποθετικές εισπράξεις από την άσκηση θα πρέπει να θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκαν για την εξαγορά κοινών μετοχών στη μέση τιμή αγοράς κατά τη διάρκεια της περιόδου. Η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που υποθέτουμε ότι εκδόθηκαν κατά την άσκηση του δικαιώματος και του αριθμού των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν στην αγοραία τιμή της μετοχής για την εισπράξη του ίδιου ποσού, αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.

Συμβόλαια που διακανονίζονται σε κοινές μετοχές η μετρητά

Εφόσον υπάρχουν τέτοια συμβόλαια, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτουσες δυνητικές κοινές μετοχές θα συμπεριληφθούν στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή αν η επίδρασή τους είναι μειωτική.

Αναδρομικές προσαρμογές

Ο υπολογισμός των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά όταν ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών (ή των σε κυκλοφορία δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές) μεταβάλλεται χωρίς ανάλογη μεταβολή της περιουσίας της εταιρείας .

Δωρεάν έκδοση μετοχών

Στη δωρεάν έκδοση μετοχών η αξία του μετοχικού κεφαλαίου παραμένει η ίδια αλλά αλλάζει ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία. Κάθε μεταβολή του αριθμού των μετοχών, για την οποία δεν έχει υπάρξει αντίστοιχη μεταβολή της περιουσίας της εταιρείας, επηρεάζει τον δείκτη αναδρομικά ως να είχε συμβεί κατά την πρώτη ημέρα της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών

Οι μετοχές κατά την άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς χωρίζονται ως ακολούθως:

A. Μετοχές που θα είχαν εκδοθεί εάν τα μετρητά που λήφθηκαν είχαν χρησιμοποιηθεί για την αγορά μετοχών στην εύλογη αξία τους.

B. Οι υπόλοιπες μετοχές που εκδόθηκαν με άσκηση των δικαιωμάτων, αντιμετωπίζονται ως έκδοση μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.

Μόνο οι μετοχές που θεωρείται ότι εκδόθηκαν χωρίς αντάλλαγμα προστίθενται στον αριθμό των μετοχών σε κυκλοφορία κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων Κερδών ανά Μετοχή (οι μετοχές που εκδίδονται σε πλήρη χρηματιστηριακή τιμή δεν έχουν μειωτική επίδραση). Στα κέρδη, δεν υπάρχει καμία επίδραση.

Υπολογισμός της μέγιστης απομείωσης

Οι τίτλοι που είναι δυνητικά μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές θεωρούνται ότι είναι μειωτικοί (dilutive) όταν και μόνο όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες. Κατά τον έλεγχο αν οι τίτλοι που είναι δυνητικά μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί (anti-dilutive), κάθε έκδοση τίτλων δυνητικά μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται χωριστά υπόψη υπολογίζοντας την οριακή επίπτωση στα ΚΑΜ. Η σειρά με την οποία λαμβάνονται υπόψη οι τίτλοι που είναι δυνητικά μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μπορεί να επηρεάσει το εάν είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί. Συνεπώς, προκειμένου να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών ΚΑΜ, κάθε έκδοση εξετάζεται κατά σειρά από την πιο μειωτική μέχρι τη λιγότερο μειωτική, με βάση το αν η μετατροπή μειώνει τα ΚΑΜ (ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή) από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες (ήτοι μετά τα μερίσματα από προνομιούχες μετοχές και χωρίς τα στοιχεία που σχετίζονται με διακοπείσες δραστηριότητες). Τα κερδοφόρα δικαιώματα προαίρεσης (in the money options) λαμβάνονται υπόψη πρώτα καθώς αυξάνουν μόνο τον αριθμό των μετοχών χωρίς να αυξάνουν καθόλου τα κέρδη και συνεπώς είναι τα πιο μειωτικά.

Γνωστοποιήσεις

Απαιτούνται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων:

- Τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και η συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα για την περίοδο.

- Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και η συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών.
- Μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν μελλοντικά να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή, αλλά δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αντιμειωτικά για την ή τις παρουσιαζόμενες περιόδους.
- Μια περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές (ή τίτλους δυνητικά μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές) που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και που θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών (ή των τίτλων δυνητικά μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές) κατά το τέλος της περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς. Στα παραδείγματα περιλαμβάνονται η έκδοση και η εξόφληση κοινών μετοχών, η μετατροπή και η άσκηση δικαιώματος και η έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης.

Κεφάλαιο 9^ο ΔΛΠ- Ομοιότητες & Διαφορές στην Ελλάδα

Τα ΔΠΧΠ εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και εναπόκειται στις επιμέρους δικαιοδοσίες να αποφασίσουν εάν θα τα υιοθετήσουν. Στόχος του IASB είναι η ανάπτυξη μιας ενιαίας δέσμης υψηλής ποιότητας, κατανοητών, εφαρμόσιμων και παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς βάσει σαφώς διαρθρωμένων αρχών (IFRS Foundation, 2014α).

Ο Hans Hoogervorst, πρόεδρος του IASB, δήλωσε ότι υπάρχει σχεδόν καθολική υποστήριξη για τα ΔΠΧΠ ως το ενιαίο σύνολο διεθνώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων (Hoogervorst, 2013). Η μετάβαση στα ΔΠΧΠ έχει επιταχυνθεί την τελευταία δεκαετία και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση με βάση τα ΔΠΧΠ αποτελεί πλέον τον κανόνα στις υποκείμενες στον δημόσιο έλεγχο οικονομικές οντότητες ανά τον κόσμο. Το Ίδρυμα IFRS διαπίστωσε ότι από τις 140 δικαιοδοσίες που διερευνήθηκαν, οι 116 δικαιοδοσίες απαιτούν την χρήση των ΔΠΧΠ για όλες ή τις περισσότερες εγχώριες υπόλογες οντότητες (εισηγμένες εταιρείες και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και οι περισσότερες από τις υπόλοιπες 24 δικαιοδοσίες επιτρέπουν την χρήση των ΔΠΧΠ σε ορισμένες οντότητες αναφοράς (Pactor, 2015).

Η απόφαση της ΕΕ να απαιτεί από τις εισηγμένες οικονομικές οντότητες να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΠ από το 2005 ήταν σημαντική. Αυτήν την στιγμή, περίπου 8.000 υπόχρεες οντότητες εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ (Zeff, 2012) παρά τις σημαντικές προκλήσεις εφαρμογής που προκύπτουν από την έλλειψη εμπειρίας τόσο από τους συντάκτες όσο και από τους συμβούλους τους για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση με βάση τα ΔΠΧΠ.

Η μετάβαση στα ΔΠΧΠ στα κράτη μέλη της ΕΕ ώθησε άλλες χώρες να υιοθετήσουν παρόμοιο κανονισμό. Μια δεύτερη δόση χωρών ακολούθησε την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, ενώ ορισμένες χώρες διατηρούν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα, επαναπροσδιορίζονται με τα ΔΠΧΠ και έτσι συγκλίνουν με τα ΔΠΧΠ αντί να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΠ. Το IASB αναγνωρίζει ότι η σύγκλιση αποτελεί ισχυρή κινητήρια δύναμη για την υιοθέτηση παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αναφέροντας στην Έκθεση Στρατηγικής για το 2012 ότι «η σύγκλιση μπορεί να είναι μια κατάλληλη βραχυπρόθεσμη στρατηγική για μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία και μπορεί να διευκολύνει την υιοθέτηση κατά την διάρκεια μιας μεταβατικής περιόδου» (Pactor, 2014). Οι φορείς υποβολής εκθέσεων που εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα που συγκλίνουν με τα ΔΠΧΠ αντιμετωπίζουν παρόμοιες μεταβατικές προκλήσεις με εκείνες που υιοθετούν τα ΔΠΧΠ όπως εκδόθηκαν από το IASB.

Μεγάλο μέρος των εργασιών του IASB από την σύστασή του έχει επικεντρωθεί στην σύγκλιση με την γενικά αποδεκτή λογιστική πρακτική των ΗΠΑ (US GAAP). Ενώ η διάθεση για εφαρμογή των ΔΠΧΠ στις ΗΠΑ συζητείται ακόμη, είναι πιθανό οι περισσότερες οντότητες που υποβάλλουν εκθέσεις στις ΗΠΑ, ιδίως αυτές που διαθέτουν διασυννοριακές δραστηριότητες, να μπορούν να επιλέξουν σε μεμονωμένη βάση την εφαρμογή εσωτερικών αναφορών σε ΔΠΧΠ σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό. Το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία (ICAEW) σχολιάζει ότι «είναι πιθανό η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC) των ΗΠΑ να καταλήξει σύντομα στο συμπέρασμα ότι τα ΔΠΧΠ είναι κατάλληλα για χρήση και στις ΗΠΑ και θα αρχίσουν να κινούνται προς αυτήν την κατεύθυνση επιτρέποντας μεγαλύτερη χρήση των ΔΠΧΠ ή ενσωματώνοντας τα ΔΠΧΑ στις ΓΑΛΑ των ΗΠΑ» (ICAEW, 2014b). Οι προκλήσεις εφαρμογής είναι πιθανό να καταστούν ιδιαίτερα σημαντικές εάν η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC) ευθυγραμμίσει περισσότερο τις ΓΑΛΑ των ΗΠΑ με τα ΔΠΧΠ και κάτω από τέτοιες συνθήκες, τα συμπεράσματά μας θα είναι συναφή με όλες τις επηρεαζόμενες οντότητες παροχής στοιχείων στις ΗΠΑ.

Παρόμοιες προκλήσεις θα αντιμετωπιστούν από τις οντότητες που υποβάλλουν εκθέσεις σε άλλες δικαιοδοσίες που κινούνται προς την χρηματοοικονομική αναφορά που βασίζεται στα ΔΠΧΠ. Για παράδειγμα, στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα νέα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, βασισμένα σε μεγάλο βαθμό στις αρχές και τις απαιτήσεις των ΔΠΧΠ, θα τεθούν σε ισχύ το 2015 για τις εταιρείες που επί του παρόντος δεν υποχρεούνται να χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΠ (Financial Reporting Council, 2014).

Βεβαίως, για όσους συμμετείχαν στο πρώτο κύμα μετάβασης στην ΕΕ, υπήρχε ελάχιστη εμπειρία στα ΔΠΧΠ και ένα σύντομο χρονικό διάστημα για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση της μετάβασης. Κατά συνέπεια, οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων βασίστηκαν σε μεγάλο βαθμό στην εξωτερική βοήθεια για την διαχείριση της μετάβασης. Το IASB δεν παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο διαχείρισης της μετάβασης στα ΔΠΧΠ, καθώς οι εν λόγω οδηγίες μπορούν να δημοσιευθούν από την αρμόδια ρυθμιστική αρχή. Για παράδειγμα, η Ευρωπαϊκή Αρχή Κινητών Αξιών και Αγορών (CESR) ενημέρωσε τις εταιρείες για μια σειρά θεμάτων, όπως με την παρουσίαση των πρώτων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και την επικοινωνία των θεμάτων που σχετίζονται με την μετάβαση (CESR, 2003). Ωστόσο, οι ρυθμιστικές αρχές παρέχουν λίγη καθοδήγηση σχετικά με την στρατηγική υλοποίησης που πρέπει να υιοθετήσει μια υπόχρεη οντότητα και σύμφωνα με την εμπειρία, οι ενδιαφερόμενες οντότητες θα πρέπει να απευθύνονται στους εξωτερικούς τους ελεγκτές ή σε άλλους συμβούλους ΔΠΧΠ προκειμένου να βοηθηθούν στον προγραμματισμό της μετάβασής τους, καθώς και στον προσδιορισμό και τον μετριασμό των σχετικών προβλημάτων.

Στην πράξη, οι λογιστικές εταιρείες παρέχουν τις περισσότερες οδηγίες εφαρμογής (π.χ. Deloitte, 2009; Grant Thornton, 2012; KPMG, 2009; PwC, 2007, 2009), μεγάλο μέρος των οποίων δημοσιεύθηκαν για πρώτη φορά κατά την μετάβαση της ΕΕ στα ΔΠΧΠ και οι οποίες έκτοτε έχουν αναπτυχθεί και βελτιωθεί. Το 2005/6 υπήρχαν πολύ λίγες άλλες δημοσιευμένες κατευθυντήριες γραμμές διαθέσιμες και ακόμη και οι ίδιες οι λογιστικές εταιρείες διέθεταν μικρή εμπειρία στα ΔΠΧΠ ή στις προκλήσεις της εφαρμογής τους. Για τις εταιρείες που θα υιοθετούσαν το σύστημα αργότερα, όπως για παράδειγμα στον Καναδά που υιοθέτησε τα ΔΠΧΠ το 2011, οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ ήταν σε θέση να επωφεληθούν από την εμπειρία εκείνων που είχαν ήδη περάσει από το στάδιο της μετάβασης, κάνοντας την εφαρμογή μία ευκολότερη διαδικασία. Τα στοιχεία μας,

ωστόσο, δείχνουν ότι πολλές προκλήσεις είναι κοινές τόσο για όσους τα υιοθέτησαν εξ αρχής, αλλά και για όσους τα υιοθέτησαν με καθυστέρηση.

Εννοιολογική προσέγγιση

Η μετάβαση στα ΔΠΧΠ δημιούργησε τεράστιες ευκαιρίες σε επίπεδο έρευνας. Η δημοσιευμένη έρευνα για τα ΔΠΧΠ μπορεί να κατηγοριοποιηθεί με χρήσιμο τρόπο σε τρεις βασικές θεματικές ενότητες, δηλαδή την επίδραση των ΔΠΧΠ στην αξία, την λογιστική ποιότητα και την γνωστοποίηση, σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις και τους δείκτες, και το κόστος και τα οφέλη της μετάβασης. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η έρευνα σχετικά με το οργανωτικό πλαίσιο εφαρμογής των ΔΠΧΠ είναι περιορισμένη. Υπάρχουν πολλές μελέτες που αναλύουν την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών σε συγκεκριμένες χώρες μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Μερικές μελέτες εξετάζουν ειδικότερα την διαχείριση των κερδών (π.χ. Aubert & Grudnitski, 2012, Cordazzo, 2013), ενώ άλλες επικεντρώνονται στην αξία (π.χ. Filip & Raffournier, 2013, Tsoligkas & Tsalavoutas, 2011).

Σε επίπεδο οργανισμών, το μεγαλύτερο μέρος της έρευνας μέχρι σήμερα έχει επικεντρωθεί στην επίδραση των ΔΠΧΠ στο κόστος του κεφαλαίου. Ένα από τα προτεινόμενα οφέλη από την εναρμόνιση των προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι ότι το κόστος του κεφαλαίου πρέπει να μειωθεί (Daske, 2006, Kim, Shi, & Zhou, 2014). Άλλες μελέτες υποδεικνύουν ότι οι εταιρείες ενδέχεται επίσης να αναμένουν οφέλη μη συνδεόμενα με το κεφάλαιο από την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, όπως το μειωμένο κόστος και οι κίνδυνοι από τις υπερπόντιες επιχειρήσεις (Etnyre & Singhal, 2011) ή πιο αποτελεσματική σύναψη συμβάσεων με πελάτες και προμηθευτές (Hail, Leuz, & Wysocki, 2010).

Το κόστος μετάβασης διερευνήθηκε σε περιορισμένο αριθμό μελετών, οι οποίες συχνά επικεντρώνονται στις αμοιβές των φορέων ελέγχου (π.χ. De George, Ferguson, & Spear, 2013, Redmayne & Laswad, 2013). Μια μελέτη με βάση την ΕΕ διαπίστωσε ότι η μέση αύξηση των αμοιβών των φορέων ελέγχου ήταν 5.44% μεγαλύτερη για τις εταιρείες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τις εταιρείες που δεν υιοθέτησαν τα ΔΠΧΠ κατά την περίοδο 2004-2008 (Kim, Liu, & Zheng, 2012, σελ. 2077). Τα ευρήματα αυτά υποστηρίζονται από μια канаδική μελέτη, η οποία αποκάλυψε, ίσως αναπάντεχα, ότι το κόστος της μετάβασης ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος της αναφέρουσας οντότητας και την πολυπλοκότητα της μετάβασης (CFERF, 2013). Ωστόσο, οι συνεχιζόμενες επιπτώσεις από πλευράς κόστους στην εφαρμογή των ΔΠΧΠ σε μεμονωμένες επιχειρήσεις είναι μάλλον λιγότερο κατανοητές και η

προσοχή έχει επικεντρωθεί σε μεγάλο βαθμό στο εφάπαξ κόστος της μετάβασης. Σύμφωνα με το ICAEW, εξετάζοντας συγκεκριμένα την ΕΕ «φαίνεται ότι δεν υπάρχει ακαδημαϊκή έρευνα για τα επαναλαμβανόμενα έξοδα προετοιμασίας, εκτός από την μελέτη των Kim κ.ά. (2012) που εντόπισε υψηλότερο κόστος ελέγχου» (ICAEW, 2014α, σ. 127). Το κόστος είναι πιθανό να είναι σημαντικό, καθώς απαιτούνται δαπάνες για τροποποιήσεις συστημάτων και αμοιβές εξωτερικών συμβούλων, καθώς και πρόσθετο κόστος της διπλής αναφοράς (Naoum, Sykianakis, & Tzovas, 2011). Αυτές οι μελέτες είναι πολύ χρήσιμες για την επισήμανση του κόστους μετάβασης σε μονάδες αναφοράς, ωστόσο δεν υπάρχει αρκετή έρευνα για το αν η χρηματοδότηση της μετάβασης αποτελεί σημαντική πρόκληση ή εάν το κόστος θεωρείται σημαντικό εμπόδιο στην επιτέλεση της μετάβασης.

Κατά την διερεύνηση της διαδικασίας μετάβασης στα ΔΠΧΠ, μια μελέτη χρησιμοποίησε συνεντεύξεις για να συλλάβει τις σκέψεις ενός δείγματος ελεγκτών, συντακτών, ρυθμιστών και χρηστών στο Ηνωμένο Βασίλειο, την Ιρλανδία και την Ιταλία (ICAS, 2008). Η μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «συνολικά η εφαρμογή των ΔΠΧΠ δεν ήταν εύκολη διαδικασία. Παρόλο που οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις ήταν συχνά αμελητέες, δεν πρέπει να υποτιμηθούν οι μεταβολές εντός των οργανισμών στα συστήματα και τις διαδικασίες τους». Ωστόσο, είναι σαφές ότι ένα βασικό ζήτημα που παραμένει ελάχιστα διερευνημένο στην βιβλιογραφία είναι το πώς οι οργανισμοί ανταποκρίνονται στην πρόκληση της εφαρμογής των ΔΠΧΠ. Ο Lantto (2014) υποστηρίζει ότι «υπάρχουν ελάχιστα, αν υπάρχουν, εμπειρικά στοιχεία για το εάν - και αν ναι πώς - η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ θα αλλάξει τις πρακτικές υποβολής εκθέσεων και ποιες επιπτώσεις θα έχει η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ σε οργανωτικό επίπεδο στο ηπειρωτικό ευρωπαϊκό πλαίσιο» και ότι «η πραγματική προετοιμασία των πληροφοριών αναφοράς (δηλαδή των πρακτικών και των μηχανισμών που χρησιμοποιούνται) δεν έχει λάβει μεγάλη προσοχή» (Lantto, 2014, σελ. 336).

Τα ευρήματα της έρευνας που περιγράφονται παραπάνω παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η εφαρμογή των ΔΠΧΠ έχει άμεσο αντίκτυπο στα ίδια κεφάλαια, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και το εισόδημα, καθώς και κατανόηση, διαφάνεια και συγκρισιμότητα των αναφερόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Έτσι, η βιβλιογραφία επεκτείνει την συζήτηση σχετικά με το εάν τα ΔΠΧΠ βελτιώνουν την χρηματοοικονομική πληροφόρηση και μειώνουν το περιθώριο χειραγώγησης των οικονομικών πληροφοριών. Το

μεγαλύτερο μέρος της ακαδημαϊκής έρευνας για τα ΔΠΧΠ μέχρι σήμερα έχει ωστόσο χρησιμοποιήσει ποσοτικές και όχι ποιοτικές ερευνητικές μεθόδους και η αντίληψή μας για τον τρόπο με τον οποίο οι επιμέρους οντότητες αντιμετωπίζουν τις προκλήσεις της εφαρμογής είναι συνεπώς περιορισμένη. Μια μελέτη βασισμένη σε έρευνες σχετικά με τις προκλήσεις εφαρμογής των ΔΠΧΠ που δημοσιεύτηκε από τους Jermakowicz και Gornik-Tomaszewski (2006) .

Μετά την κανονιστική απόφαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης για υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) από τον Ιανουάριο του 2005, όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες της ΕΕ υποχρεούνται να καταρτίζουν καταστάσεις συμφιλίωσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ1 (Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ). Τα πρότυπα αυτά απαιτούν από τις εταιρείες να εξηγούν τις διαφορές από τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (ΓΑΛΑ) του ΗΒ έναντι των ΔΠΧΠ. Ως αποτέλεσμα, αρκετές μελέτες εξετάζουν τις επιδράσεις των ΔΠΧΠ στις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο της ΕΕ, διερευνούν τις ανισότητες στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ και εξηγούν τους λόγους των διαφορών (βλ. Ormrod & Taylor, 2006; Aisbitt, 2006; Christensen, Lee, & Walker, 2007; Christensen, Lee, & Walker, 2009).

Επιπρόσθετα, έχουν αναφερθεί διαφορετικά αποτελέσματα για τις πληροφορίες που έχουν παραχθεί σύμφωνα με τις υποχρεωτικές μεταβατικές καταστάσεις συμφιλίωσης βάσει των ΔΠΧΠ1, οι οποίες υποδεικνύουν την ασυνέπεια στα ευρήματα της προηγούμενης βιβλιογραφίας σε αυτόν τον τομέα. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, ο Aisbitt (2006) κατέβαλε μία από τις πρώτες προσπάθειες στην διερεύνηση των πιθανών επιπτώσεις των ΔΠΧΠ επί των ιδίων κεφαλαίων σε ένα δείγμα εισηγμένων εταιρειών. Χρησιμοποιώντας όλες τις εταιρείες του FTSE 100 ως δείγμα μελέτης και εξετάζοντας την μετάβασή τους στα ΔΠΧΠ4, η μελέτη διαπιστώνει ελάχιστες επιδράσεις των ΔΠΧΠ στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, οι Ormrod και Taylor (2006) εξετάζουν τις επιδράσεις των ΔΠΧΠ στο κέρδος και στα ίδια κεφάλαια των εταιρειών σε δείγμα μη χρηματοπιστωτικών εταιρειών του FTSE 100. Η ανάλυσή τους δείχνει αύξηση κατά 39% του συνολικού κέρδους και μείωση κατά 23% των ιδίων κεφαλαίων σε σύγκριση με τις ΓΑΛΑ του ΗΒ.

Περαιτέρω, οι Christensen κ.ά. (2009) διερεύνησαν τις καταστάσεις συμφιλίωσης εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου και υποστηρίζουν ότι η κατάσταση συμφιλίωσης περιέχει πληροφορίες ευαίσθητες ως προς τις τιμές, οι οποίες είναι πιθανόν να επηρεάσουν την αξία των εταιρειών και οι διαχειριστές μπορεί να προσπαθήσουν να

καθυστερήσουν τις δυσμενείς καταστάσεις συμφιλίωσης και να υιοθετήσουν διαφορετικές στρατηγικές στην αποκάλυψη πληροφοριών κατά την μετάβασή τους στα ΔΠΧΠ. Ομοίως, οι Stenka, Ormrod, and Chan (2008) διερευνούν την επίδραση των ΔΠΧΠ στο κέρδος και την καθαρή θέση των εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου. Αναλύοντας ένα δείγμα 50 μη χρηματοπιστωτικών εταιρειών του FTSE 100, τεκμηριώνουν μια θετική προσαρμογή στο αναφερόμενο κέρδος (34%) με μια αρνητική προσαρμογή (9%) στα ίδια κεφάλαια που αναφέρθηκαν σύμφωνα με τις ΓΑΛΑ του ΗΒ.

Τα αποτελέσματά τους δείχνουν επίσης ότι η μεγαλύτερη θετική προσαρμογή στο κέρδος οφείλεται στην μεταβολή της υπεραξίας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ3 (18%), ενώ η μεγαλύτερη αρνητική προσαρμογή οφείλεται στις παροχές προς τους εργαζομένους. Επιπλέον, εξετάζοντας τις επιπτώσεις της γνωστοποίησης βάσει των ΔΠΧΠ1 στο Ηνωμένο Βασίλειο, την Ιταλία και την Ιρλανδία, οι Dunne κ.ά. (2008) εμφανίζουν θετικές και αρνητικές προσαρμογές στα κέρδη και στα ίδια κεφάλαια αντίστοιχα και καταγράφουν ότι κατά μέσο όρο τα καθαρά ίδια κεφάλαια μειώθηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τα στοιχεία βάσει των τοπικών ΓΑΛΑ στις τρεις χώρες. Επιπλέον, οι Horton και Serafeim (2009) δείχνουν ότι τα δεδομένα στις καταστάσεις συμφιλίωσης βάσει των ΔΠΧΠ1 μεταφέρουν νέες, έγκαιρες και σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τις εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου. Σύμφωνα με τις παραπάνω μελέτες, οι Fifield κ.ά. (2011) εξετάζουν την έκταση και την φύση των προσαρμογών των ΔΠΧΠ στα αναφερόμενα κέρδη και τα ίδια κεφάλαια σε ένα δείγμα εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και της Ιταλίας.

Τα αποτελέσματά τους αποκαλύπτουν θετικές προσαρμογές στα κέρδη των εταιρειών του δείγματος, ωστόσο η προσαρμογή στο κέρδος που αναφέρθηκε σύμφωνα με τις ΓΑΛΑ του ΗΒ ήταν σημαντικά υψηλότερη από εκείνη στην Ιρλανδία και την Ιταλία. Υποστηρίζουν ότι η αύξηση των κερδών στις εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου συνδέθηκε κυρίως με την προσέγγιση της αναφοράς της υπεραξίας βάσει των ΔΠΧΠ3. Τα συμπεράσματά τους δείχνουν επίσης μια μέση αύξηση της ανισότητας για τις εταιρείες του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ιταλίας και αρνητική προσαρμογή στα μεγέθη των ιδίων κεφαλαίων των ιρλανδικών εταιρειών σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Τα συνολικά αποτελέσματά τους είναι παρόμοια με τα ευρήματα προηγούμενης βιβλιογραφίας (βλ. Aisbitt, 2006; Dunne et al., 2008).

Άλλες μελέτες εξέτασαν επίσης την επίδραση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών σε διαφορετικές δικαιοδοσίες.

Για παράδειγμα, ο Jermakowtcz (2004), ενώ διερευνά την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, παρουσιάζει σημαντική επίδραση τόσο στα ίδια κεφάλαια όσο και στα καθαρά έσοδα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις βελγικών εισηγμένων εταιρειών. Ομοίως, ο Cordazzo (2008) αναφέρει μια σημαντική θετική προσαρμογή στα κέρδη και αρνητικές προσαρμογές στα ίδια κεφάλαια που αναφέρθηκαν κατά την μετάβαση από τις ιταλικές ΓΑΛΑ στα ΔΠΧΠ και υποστηρίζει ότι η δήλωση συμφιλίωσης παρέχει χρήσιμες πληροφορίες. Σε αυτό το πλαίσιο, εξετάζοντας την μετάβαση στα ΔΠΧΠ σε δείγμα πορτογαλικών εισηγμένων εταιρειών, οι Lopes και Viana (2008) αποκαλύπτουν ότι η πλειοψηφία των εταιρειών του δείγματος εμφάνισε θετικές προσαρμογές στα αναφερόμενα κέρδη.

Επιπλέον, οι Tsalavoutas και Evans (2010) αναφέρουν θετικές προσαρμογές στα μεγέθη των κερδών και των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και επιβεβαιώνουν ότι η λογιστική ποιότητα έχει βελτιωθεί, ειδικά για τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από τις 4 μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες. Επιπλέον, οι Hung και Subramanyam (2007) εξετάζουν τις επιπτώσεις των ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις γερμανικών εταιρειών. Ανέφεραν σημαντικές θετικές προσαρμογές τόσο στα μεγέθη των ιδίων κεφαλαίων όσο και στα κέρδη που υπολογίστηκαν βάσει των γερμανικών ΓΑΛΑ. Ομοίως, οι Barth, Landsman και Lang (2008), συγκρίνοντας τους πίνακες των ιδίων κεφαλαίων με λογιστική βάση για 21 διαφορετικές χώρες, ανέφεραν μεγαλύτερη μεταβλητότητα στα μεγέθη του καθαρού εισοδήματος που υπολογίζονται βάσει των ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τις τοπικές ΓΑΛΑ. Επιπλέον, οι Gray, Linthicum και Street (2009) διερεύνησαν την επίδραση της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ για πρώτη φορά στα μεγέθη του καθαρού εισοδήματος και των ιδίων κεφαλαίων σε ευρωπαϊκές εταιρείες που είναι εισηγμένες στις αγορές των ΗΠΑ και εντόπισαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των εσόδων που υπολογίζονται βάσει των ΔΠΧΠ και των ΓΑΛΑ των ΗΠΑ.

Επιπλέον, οι Tsalavoutas, Andre και Evans (2012) τεκμηριώνουν ότι οι δηλώσεις συμφιλίωσης μεταξύ των ελληνικών ΓΑΛΑ και των ΔΠΧΠ παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σε δυνητικούς επενδυτές και είναι σχετικώς αξιόπιστες. Επιπλέον, οι Stent, Bradbury και Hooks (2010) εξέτασαν τις επιπτώσεις των οικονομικών καταστάσεων μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ στην Νέα Ζηλανδία και διαπίστωσαν ότι το νέο καθεστώς αναφοράς έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις στις περισσότερες από τις εταιρείες του δείγματος. Υποστηρίζουν ότι οι φόροι εισοδήματος και οι παροχές προς τους εργαζομένους αύξησαν τις συνολικές

υποχρεώσεις, ενώ τα χρηματοπιστωτικά μέσα ήταν ο κύριος λόγος στην καθαρή θετική επίδραση στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των ιδίων κεφαλαίων των οικονομικών μονάδων που υπέβαλαν έκθεση. Επιπλέον, η ανάλυσή τους έδειξε ότι οι επιδράσεις των ΔΠΧΠ διαφέρουν από την μια εταιρεία στην άλλη και συνεπώς θα μπορούσαν να είναι σημαντικές για ορισμένες εταιρείες αλλά όχι για άλλες.

Αναφέρουν επίσης ότι οι μικρές εισηγμένες εταιρείες επηρεάζονται λιγότερο από τα ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τις μεγάλες επιχειρήσεις. Επιπλέον, οι Tendeloo και Vanstraelen (2005) τόνισαν ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ στέλνει ένα θετικό μήνυμα βελτίωσης της διαφάνειας στις οικονομικές εκθέσεις. Διαπιστώνουν επίσης ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ βελτιώνει τις λογιστικές πληροφορίες σε χώρες με αδύναμα δικαιώματα προστασίας των επενδυτών και υποστηρίζει ότι η εθελοντική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ δεν συνδέεται με την διαχείριση χαμηλότερων κερδών στην Γερμανία. Επιπλέον, οι Daske και Gebhardt (2006) έδειξαν ότι οι επιχειρήσεις που υιοθετούν τα ΔΠΧΠ παρουσιάζουν βελτιωμένο επίπεδο ποιότητας της γνωστοποίησης σε σύγκριση με εκείνες που καταρτίζουν εκθέσεις χρησιμοποιώντας τις εθνικές ΓΑΛΑ. Ομοίως, οι Daske, Hail, Leuz και Verdi (2008) ανέφεραν σημαντικά οικονομικά οφέλη για τις εταιρίες του δείγματός τους ως προς την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ σε διάφορες χώρες. Επιπλέον, σχολιάζοντας την σύγκλιση με τα ΔΠΧΠ στις χώρες BRIC, οι Ghio και Verona υποστηρίζουν ότι οι χώρες αυτές πιστεύουν ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ θα βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των εταιρειών τους που θα βοηθούσε στην προσέλκυση ξένων κεφαλαίων.

Εντούτοις, αντίθετα από τις προαναφερθείσες μελέτες, οι Schadewitz και Vieru (2008) υποστηρίζουν ότι οι δηλώσεις συμφιλίωσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ δεν παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την αξία για τις μικρές εισηγμένες οντότητες, οι οποίες συντάσσουν τις εκθέσεις τους σύμφωνα με τις φινλανδικές ΓΑΛΑ. Ενώ διερευνώνται οι συνέπειες της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ στο Ηνωμένο Βασίλειο αυτή η μελέτη υποστηρίζει το επιχείρημα ότι οι λεπτομερείς οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μειώνουν την ασυμμετρία της πληροφόρησης. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι ορισμένες εταιρείες ενδέχεται να επιθυμούν να υιοθετήσουν οικειοθελώς τα ΔΠΧΠ για την ικανοποίηση συγκεκριμένων κινήτρων. Για παράδειγμα, οι διαχειριστές μικρών και αναπτυσσόμενων εταιρειών ενδέχεται να ενδιαφέρονται για την εθελοντική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ με την προσδοκία ότι αυτό θα μπορούσε να συμβάλει στην αύξηση των αναφερόμενων κερδών τους.

Συγκεκριμένα, υποστηρίζεται εδώ ότι είναι πιο πιθανό οι εισηγμένες εταιρείες στην Εναλλακτική Αγορά Επενδύσεων να χρειάζονται πρόσθετη χρηματοδότηση είτε ένας ιδιοκτήτης-διαχειριστής να ενδιαφέρεται να πουλήσει τις μετοχές του. Ως εκ τούτου, λόγω προσωπικών συμφερόντων, αυτές οι επιχειρήσεις θα έχουν ισχυρότερα κίνητρα για την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ εθελοντικά στην αναφορά βελτιωμένων οικονομικών επιδόσεων. Με βάση αυτό το επιχείρημα, προβλέπεται ότι οι εταιρείες που εθελοντικά υιοθετούν τα ΔΠΧΠ θα παρουσιάσουν μεγαλύτερη αύξηση στα κέρδη τους από ότι οι εταιρείες που τις υιοθετούν υποχρεωτικά. Οι ανωτέρω συζητήσεις σχετικά με τις επιπτώσεις των ΔΠΧΠ στις διάφορες χώρες αναφέρουν ότι οι περισσότερες από τις μελέτες δεν παρουσίασαν ούτε θετικές ούτε αρνητικές προσαρμογές στα κέρδη, στα ίδια κεφάλαια και στα άλλα λογιστικά μεγέθη κατά την μεταβατική περίοδο. Επιπλέον, δεν υπάρχουν προηγούμενα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις συνέπειες της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ στις εισηγμένες εταιρείες στην Εναλλακτική Αγορά Επενδύσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Συνεπώς, επιδιώκεται να προσδιορίσει ποσοτικά το αν έχουν προκύψει σημαντικές διαφορές μέτρησης στα κέρδη και στα ίδια κεφάλαια μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ από εισηγμένες εταιρείες στην Εναλλακτική Αγορά Επενδύσεων. Αναμένεται ότι λόγω των διαφορών στο μέγεθος, την ιδιοκτησία και την δομή διακυβέρνησης, οι επιπτώσεις των ΔΠΧΠ στα κέρδη και στα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων εταιρειών στην Εναλλακτική Αγορά Επενδύσεων ενδέχεται να είναι μικρότερες από εκείνες των εταιρειών που είναι εισηγμένες στις κυριότερες αγορές. Επιπλέον, η αυξανόμενη σύγκλιση μεταξύ των ΔΠΧΠ και των ΓΑΛΑ του Ηνωμένου Βασιλείου θα σήμαινε ότι ο αντίκτυπος της μεταγενέστερης υιοθέτησης για τις μικρές και αναπτυσσόμενες εταιρείες μπορεί να μειωθεί σε σύγκριση με τις μεγάλες οντότητες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου και οι οποίες υιοθέτησαν τα ΔΠΧΠ το 2005. Αν αυτό δεν ισχύει, τότε ο αντίκτυπος της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ μπορεί να εντοπίζεται στο κόστος συμμόρφωσης και τις βελτιωμένες γνωστοποιήσεις και όχι στην αναφορά των διαφορών στις μετρήσεις.

Το λογιστικό περιβάλλον της Ελλάδας

Η ελληνική κουλτούρα, η πολιτική και η οικονομία παραμένουν επηρεασμένα από την δυαδικότητα των ανατολικών και δυτικών επιρροών (Caramanis, 2005, Ballas, 1998) και συγκεκριμένα από την αντίθεση μεταξύ μιας εκσυγχρονιστικής, μεταρρυθμιστικής, δυτικότροπης, υπερ-φιλελεύθερης κουλτούρας και μιας αδύναμης, ανατολικής, αντι-μεταρρυθμιστικής και φιλοκρατικιστικής κουλτούρας με

εθνικιστικές και ξενοφοβικές τάσεις (Caramanis, 2005: 202-3). Τις τελευταίες δύο δεκαετίες ο παραδοσιακός κρατικός κορπορατισμός έχει τροποποιηθεί από τον εκσυγχρονισμό και τις νεοφιλελεύθερες επιδράσεις της ελεύθερης αγοράς (Caramanis, 2005). Οι Ballas κ.ά. (1998, με αναφορά στον Doukas, 1993) υπογραμμίζουν την πολιτική σημασία της ένταξης στην ΕΚ το 1981 στην μετάβαση στην δημοκρατία, καθώς η εναρμόνιση της νομοθεσίας και των θεσμών περιορίζει τις ευκαιρίες για εκτροπή από τα δυτικά πρότυπα. Ωστόσο, η επιρροή του «αουτσάιντερ» δεν έχει εξαφανιστεί (Caramanis, 2005).

Ιστορικά, το ελληνικό λογιστικό και εμπορικό δίκαιο επηρεάστηκαν έντονα από την Γαλλία και τις εξελίξεις που ακολούθησαν (Ballas, 1994, Ballas et al., 1998). Το 1980, προκειμένου να διευκολυνθεί η ένταξη στην ΕΕ, η Ελλάδα υιοθέτησε ένα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο που βασίζεται στενά στο Γαλλικό Σχέδιο. Αυτό τροποποιήθηκε το 1987 σύμφωνα με την 4η και την 7η οδηγία της ΕΕ (Ballas, 1994· Venieris, 1999). Οι Ballas κ.ά. (1998:278) θεωρούν ότι «το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο απευθυνόταν σε διεθνές ακροατήριο ενώ οι εσωτερικές υποθέσεις φορολογίας και η σχετική λογιστική του παρέμειναν αποκλειστικά στον ελληνικό τομέα». Στην πραγματικότητα, όσον αφορά στην λογιστική ρύθμιση, «το ελληνικό κράτος έχει επιδείξει έναν αξιοσημείωτο βαθμό αυτονομίας από τα κοινωνικά συμφέροντα» (Ballas et al., 1998: 274). Οι ομάδες συμφερόντων είναι αδύναμες και το ενδιαφέρον των επαγγελματικών φορέων είναι έμμεσο, μέσω των μελών με κυβερνητική ευθύνη (Venieris, 1999).

Η πελατειακή συμπεριφορά αποτελεί χαρακτηριστικό γνώρισμα του ελληνικού κράτους, το οποίο φέρει μαζί του την έλλειψη εμπιστοσύνης και την αντίληψη ότι δεν επιδιώκεται το κοινό συμφέρον, αλλά μάλλον διακεκριμένα συμφέροντα. Αυτό οδηγεί σε αμφιλεγόμενη συμπεριφορά των πολιτών της χώρας, μία επιδίωξη κρατικής προτίμησης καθώς και απόπειρες εξαπάτησης του συστήματος (Ballas et al., 1998; Charalambis, 1996; Tsoukalas, 1993), που με την σειρά τους οδηγούν σε αυξημένη ρύθμιση (Ballas κ.ά., 1998). Έτσι, η Ελλάδα αντιπροσωπεύει μια κοινωνία χαμηλής εμπιστοσύνης, κάτι που είναι επιζήμιο στην αυτορρύθμιση της λογιστικής ή την εμπιστοσύνη της «αληθινής και δίκαιης εικόνας» των οικονομικών καταστάσεων, αλλά απαιτεί κρατική ρύθμιση και εκτεταμένους κανόνες, οι οποίοι όμως αυξάνουν το κόστος παρακολούθησης και δυσπιστίας (Ballas et al., 1998). Αυτό οδηγεί σε «φορμαλισμό», ο οποίος «ορίζεται ως η υπερβολική προσκόλληση σε καθορισμένες μορφές και στην χρήση μορφών χωρίς σεβασμό στην εσωτερική σημασία» (Ballas et

al., 1998:279). Περαιτέρω, «... ο φορμαλισμός στην ελληνική λογιστική είναι ένα καθοριστικό χαρακτηριστικό. Παρέχει στους φορείς παροχής στοιχείων βασικούς κανόνες σχετικά με το τι είναι αποδεκτό με τρόπο που να μπορεί να κοινοποιηθεί εύκολα χωρίς να χρειάζεται να τεκμηριώνεται το γιατί προτιμάται μια συγκεκριμένη εναλλακτική (γνωστοποίηση, κανόνες αποτίμησης κ.λπ.). Η ύπαρξη ενός χοντρού βιβλίου κανόνων επιτρέπει στους ιθύνοντες να ισχυρίζονται ότι «οι κανόνες είναι κανόνες» και να κλείνουν έτσι την συζήτηση (Ballas et al., 1998:279).

Το φορολογικό σύστημα είναι «ένα νεφελώδες σύστημα αντιφατικών νόμων, δικαστικών αποφάσεων και υπουργικών αποφάσεων, οι οποίες σαφώς υποκρύπτουν ειδικά συμφέροντα» (Ballas, 1994: 110). Η στενή σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολογίας και το γεγονός ότι οι φόροι θεωρούνται αδικαιολόγητα υψηλοί, οδηγεί σε φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, καθώς και στην δημιουργική λογιστική (Baralexix, 2004: 442). Οι φορολογικές προσαρμογές (όπως η επιταχυνόμενη απόσβεση) στις οικονομικές καταστάσεις αλλοιώνουν περαιτέρω τα αποτελέσματα των εταιρειών (Venieris, 1999).

Το επάγγελμα

Το λογιστικό / ελεγκτικό επάγγελμα είναι σχετικά νέο και αδύναμο (Baralexix, 2004). Οι Ballas κ.ά. (1998) θεωρούν ότι το κεφάλαιο δεν συμμετείχε στην απόφαση για την δημιουργία του αρχικά «οιονεί δημόσιου τομέα» (Ballas, 1994: 116-7) ελεγκτικό επάγγελμα, αλλά ότι το κράτος ήταν το κύριο όργανο για τις ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες κατανοούνται ως «μία τεχνολογία που θα μπορούσε να βοηθήσει το κράτος να εξαλείψει τις ανέντιμες επιχειρηματικές πρακτικές και να αυξήσει τα φορολογικά έσοδα» (Ballas, 1998: 716) και ως «μέσο κοινωνικού ελέγχου» (Ballas, 1998:733). Ο έλεγχος δεν ήταν αποτελεσματικός μέχρι να μεταρρυθμιστεί το 1992, ενώ οι ελεγκτές υπόκεινταν σε διοικητική πίεση (Baralexix, 2004), η ευθύνη των ελεγκτών (μέχρι το 2000) ήταν πολύ περιορισμένη (Baralexix, 2004) και δεν λαμβάνονταν υπόψη οι εκθέσεις του ελέγχου (Ballas, 1994: 117). Από το 1992, η δικαιοδοσία του υποχρεωτικού ελέγχου δόθηκε σε ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρείες, συμπεριλαμβανομένων διεθνών επιχειρήσεων (Ballas, 1994, 1998, Caramanis, 2002). Από τότε, η αγορά ελέγχου έχει αυξηθεί σημαντικά και υπόκειται σε έντονο ανταγωνισμό (Leventis και Caramanis, 2005, Leventis et al., 2005), ωστόσο, αμφισβητήθηκε πρόσφατα η αποτελεσματικότητα των ελέγχων, οδηγώντας το επάγγελμα σε νέα κανονιστικά μέτρα (Leventis and Caramanis, 2005). Το 2003 (N.3148/03) δημιουργήθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου

(ΕΛΤΕ). Η εν λόγω επιτροπή αναφέρει στον Υπουργό Οικονομικών και ασχολείται, μεταξύ άλλων, με την επαγγελματική δεοντολογία, την ποιότητα του ελέγχου και την εφαρμογή των λογιστικών κανονισμών. Οι δραστηριότητές της διεξάγονται από το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης και από το Συμβούλιο Ποιότητας του Ελέγχου (άρθρα 1-5).

Εταιρείες, εταιρική διακυβέρνηση και χρηματιστήριο

Το ελληνικό εταιρικό δίκαιο αναγνώρισε δύο βασικούς τύπους εταιρειών: την Ανώνυμη Εταιρεία (ΑΕ, περίπου συγκρίσιμη με την γαλλική ανώνυμη εταιρία) και την Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ - περίπου συγκρίσιμη με την αγγλική Limited Liability Company) (Ballas, 1994). Οι διοικητικές επιδόσεις είναι χαμηλές με τις ζημίες να είναι σύνηθες φαινόμενο, οδηγώντας σε μια ανάγκη «άντλησης κεφαλαίων (κυρίως κεφαλαίου κίνησης) από την κεφαλαιαγορά χρέους» (Baralexis, 2004:443; Federation of Greek Manufacturing, 1999). Οι τράπεζες αποτελούν τον κύριο προμηθευτή κεφαλαίων για τις ελληνικές επιχειρήσεις (Venieris, 1999). Χαρακτηριστικά των τραπεζικών δανείων είναι η σημασία των εγγυήσεων, οι προσωπικές σχέσεις, οι πολιτικές παρεμβάσεις και τα κοινωνικά κριτήρια, καθώς και οι ειδικοί κανόνες ή τα πλεονεκτήματα που ισχύουν για τις ΜΜΕ (Ballas, 1994, Ballas κ.ά., 1998, Baralexis, 2004). Η χρηματοδότηση του χρέους οδηγεί σε συντηρητισμό και έμφαση στα ιστορικά κόστη: «Αυτό έχει προκαλέσει πολλές απόπειρες εκσυγχρονισμού των λογιστικών πολιτικών, ειδικά στον τομέα της γνωστοποίησης» (Ballas, 1994: 114).

Ωστόσο, η ελληνική νομοθεσία για την εταιρική διακυβέρνηση έχει εμπλουτιστεί ώστε να καλύπτει πολλές πτυχές των κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης που εφαρμόζονται σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Συγκεκριμένα, το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον 1/3 μη εκτελεστικά μέλη, από τα οποία τουλάχιστον δύο πρέπει να είναι ανεξάρτητα. Η νομοθεσία καλύπτει επίσης τις γνωστοποιήσεις υποχρεωτικών συνδεδεμένων μερών και τις ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά στην διαμόρφωση των εσωτερικών διαδικασιών των εταιρειών (σχέσεις με τους επενδυτές, διαδικασίες πρόσληψης διευθυντικών στελεχών και οργάνωση και συγκρότηση επιτροπών εσωτερικού ελέγχου) (Πιοκαftos, 2005).

Το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ) ιδρύθηκε το 1876 και από το 2000 θεωρείται μία ανεπτυγμένη αγορά (Mantikidis, 2000), παρά την κατάρρευση το 2000-2003. Τον Σεπτέμβριο του 2006 ο FTSE ταξινομήσε την Ελλάδα στον «κατάλογο παρακολούθησης», που σημαίνει ότι μπορεί να αλλάξει θέση στην «Προηγμένη

Αναδύομενη Αγορά» (όχι νωρίτερα από το Μάρτιο του 2008). Στα τέλη του 2006, συμμετείχαν 317 εταιρείες με συνολική χρηματιστηριακή αξία 158 δις. Ευρώ, εκ των οποίων το 46% ανήκε σε ξένους επενδυτές (Central Security Depository, 2006). Οι κύριοι δείκτες του ΧΑΑ είναι: Κύριος δείκτης, FTSE 20, FTSE Mid 40 και Small Cap 80. Τον Νοέμβριο του 2005, το ΧΑΑ ευθυγραμμίστηκε με τον διεθνή δείκτη ταξινόμησης (ICB) και από τις 2 Ιανουαρίου 2006 οι ελληνικές εισηγμένες εταιρείες κατατάχθηκαν σε 17 κλάδους. Το γεγονός αυτό επιτρέπει την σύγκριση των ελληνικών κλάδων με τους αντίστοιχους σε διεθνή χρηματιστήρια όπως το NYSE, το NASDAQ, το Euronext και το LSE.

Η κεφαλαιαγορά ρυθμίζεται και εποπτεύεται από την Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (HCMC). Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς εξουσιοδοτείται επίσης να παρέχει διαπίστευση και επαγγελματικά προσόντα στους διαχειριστές κεφαλαίων, στους επενδυτικούς αναλυτές, στους επενδυτικούς συμβούλους και στους μετόχους (Ν.2836/00). Οι δραστηριότητες της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ρυθμίζονται από το ΠΔ25/03 και τον Νόμο 3152/03. Ο τελευταίος μεταβίβασε τις εποπτικές αρμοδιότητες από το Υπουργείο Οικονομικών στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Σήμερα λειτουργεί επίσημα ως ανεξάρτητος οργανισμός, παρόλο που διατηρήθηκε η επιρροή και η εποπτεία του Υπουργείου Οικονομικών. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ήταν ένα από τα ιδρυτικά μέλη του Φόρουμ Ευρωπαϊκών Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (FESCO) που προηγήθηκε της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (CESR). Επιπλέον, είναι μέλος του Διεθνούς Οργανισμού Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (IOSCO).

Χρηματοοικονομική πληροφόρηση και μετάβαση στα ΔΠΧΠ

Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ελλάδα συνδέεται παραδοσιακά με την φορολογία (Michalatos, 2001). Σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο (ΠΔ 186/92), το δημοσιονομικό έτος των εταιρειών θα πρέπει να είναι δώδεκα μηνών και να λήγει στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου (άρθρο 26). Η νομοθεσία (Ν. 2190/20 και ΠΔ 360/85) περιέχει επίσης λεπτομερή ρύθμιση για την δημοσίευση πλήρων και συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων. Ο νόμος 3229/04 (που τροποποιεί τον νόμο 2190/20) εισήγαγε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ από όλες τις ελληνικές εισηγμένες εταιρείες από την 1η Ιανουαρίου 2005. Τον Φεβρουάριο του 2006 η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, κατόπιν αιτήσεων των ελεγκτών και των εταιρειών σχετικά με τις δυσκολίες στην παροχή οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, κατάργησε την πρόωρη ημερομηνία δημοσίευσης των συνοπτικών

οικονομικών καταστάσεων (δύο μήνες μετά το τέλος του έτους) αλλά μετέβαλε αποτελεσματικά την απαιτούμενη ημερομηνία δημοσίευσης πλήρους οικονομικού δελτίου (έως τρεις μήνες μετά το τέλος του έτους) (Απόφαση 6/372/15.2.06, Νόμος 3461/06). Στην συνέχεια, στα τέλη Μαρτίου 2006 έγινε διαθέσιμη η πρώτη σειρά ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ελληνικών εισηγμένων εταιρειών που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Βιβλιογραφική επισκόπηση

Μελέτες που χρησιμοποιούν δηλώσεις συμφιλίωσης

Ο Gray (1980) παρείχε την πρώτη μελέτη που προσπάθησε να ποσοτικοποιήσει τον αντίκτυπο των διαφορετικών εθνικών λογιστικών πρακτικών στην μέτρηση του κέρδους μέσω ενός δείκτη συντηρητισμού: $1 - [(RA - RD) / |RA|]$, όπου RA = προσαρμοσμένα κέρδη και RD να δημοσιευμένα κέρδη. Έτσι, η μελέτη του Gray διαφέρει από άλλες μελέτες εναρμόνισης (π.χ., van der Tas, 1988, Archer et al., 1995), οι οποίες υπολογίζουν την επίπτωση των λογιστικών διαφορών (Weetman et al., 1998, Street et al., 2000). Με τον υπολογισμό των κερδών μετά την φορολογία, όπως παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις της Γαλλίας, της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου έναντι αυτών των κερδών, όπως προσαρμόστηκε στην διεθνή οικονομική ανάλυση, ο Gray διαπίστωσε ότι τα αποτελέσματα των γαλλικών και γερμανικών εταιρειών ήταν πιο συντηρητικά από τα αποτελέσματα των βρετανικών εταιρειών.

Το σημαντικό έργο του Grey έχει πολλαπλασιαστεί και διευρυνθεί, ιδίως με μελέτες που χρησιμοποιούν τις δηλώσεις συμφιλίωσης 20-F εταιρειών με τα Λογιστικά Πρότυπα των ΗΠΑ (GAAP) (Weetman and Gray, 1990, 1991, Cooke, 1993, Hellman, 1993, κ.λπ.). Η ανάλυση του δείκτη σε μερικούς δείκτες (Weetman and Gray, 1990, 1991, Norton, 1995 κ.λπ.) επέτρεψε επίσης την μέτρηση του αντικτύπου των ειδικών προσαρμογών ή των στοιχείων συμφιλίωσης.

Οι Adams κ.ά. (1993) επέκτειναν την χρήση του δείκτη και των μερικών δεικτών και στην μέτρηση του συντηρητισμού στα ίδια κεφάλαια. Οι Hellman (1993) και Whittington (2000) εξέτασαν επιπλέον την απόδοση ιδίων κεφαλαίων (ROE). Η μελέτη του Whittington επικεντρώθηκε μόνο σε δύο εταιρείες (μία αγγλική και μία γαλλική), από τον ίδιο κλάδο συγκρίνοντας τις συμφιλιώσεις των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών (ΓΑΛΑ) των ΗΠΑ και διαπίστωσε ότι οι συμφιλιώσεις αυτές σε κοινά ΓΑΛΑ έχουν περιορισμένα οφέλη μόνο για την χρηματοοικονομική ανάλυση. Ο Hellman (1993) ανέμενε ότι ένα συντηρητικό λογιστικό καθεστώς θα απέδιδε

χαμηλότερα κέρδη και χαμηλότερα ίδια κεφάλαια (από ένα λιγότερο συντηρητικό καθεστώς) και ότι αυτό το διπλό αποτέλεσμα θα έδινε ομαλή επίδραση στην απόδοση ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, αυτό δεν επιβεβαιώθηκε. Επίσης, ο Norton (1995: 199) διαπιστώνει ότι «η υπόθεση ότι οι ΓΑΛΑ των ΗΠΑ είναι πιο συντηρητικές από την πρακτική της Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Αυστραλίας δεν υποστηρίζεται όσον αφορά στην επίδραση στα κέρδη, αλλά υποστηρίζεται από την άποψη του αντίκτυπου στα ίδια κεφάλαια». Για να τονίσουν την χρήση του δείκτη ως μέτρο συγκρισιμότητας (χωρίς να κρίνουν τον σχετικό συντηρητισμό), οι Weetman κ.ά. (1998) μετονόμασαν τον δείκτη σε «δείκτη συγκρισιμότητας», μια ορολογία που υιοθετήθηκε από μετέπειτα μελέτες.

Ενώ οι παλαιότερες μελέτες εξετάζουν την ουσιαστικότητα των προσαρμογών (Weetman et al., 1998), αυτή η ουσιαστικότητα είναι μια ειδική εστίαση των Adams κ.ά. (1999), οι οποίοι διαπιστώνουν ότι ενώ το Ηνωμένο Βασίλειο ανέφερε ότι τα καθαρά έσοδα ήταν υψηλότερα και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων του Ηνωμένου Βασιλείου ήταν χαμηλότερα από αυτά που αναφέρθηκαν σύμφωνα με τις ΓΑΛΑ των ΗΠΑ, οι περισσότερες προσαρμογές δεν ήταν σημαντικές. (Adams et al., 1999) και αμφισβητούν επομένως την υπόθεση της χρησιμότητας των δηλώσεων συμφιλίωσης των ΓΑΛΑ των ΗΠΑ.

Η μελέτη των Adams κ.ά. (1993) ήταν η πρώτη μελέτη που χρησιμοποίησε τον δείκτη για την σύγκριση των εθνικών Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών (ΓΑΛΑ) με τα ΔΛΠ και διαπίστωσε ότι το μέτρο ισοτιμίας της φινλανδικής ισοτιμίας είναι πιο συντηρητικό από το αναθεωρημένο μέτρο των ΔΛΠ. Ωστόσο, τα αποτελέσματα για τα μέτρα κέρδους δεν ήταν σε μεγάλο βαθμό στατιστικά σημαντικά. Διαπίστωσαν επίσης ότι οι συμφιλιώσεις ΔΛΠ των φινλανδικών εταιρειών προσέφεραν περιορισμένα οφέλη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, κυρίως λόγω της ασυνεπούς παρουσίασης και των ανεπαρκών εξηγήσεων. Από τα τέλη της δεκαετίας του 1990, οι μελέτες συγκρισιμότητας επικεντρώνονταν ολοένα και περισσότερο στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Αρχικά, οι μελέτες παρείχαν περιγραφικές συγκρίσεις των κανόνων μέτρησης ΔΛΠ με εκείνα του ΗΒ και των ΓΑΛΑ των ΗΠΑ (Weetman et al., 1998) και των οδηγιών της ΕΕ (Adams et al., 1999). Οι Weetman κ.ά. (1998) διαπίστωσαν ότι οι γενικές αρχές των ΗΠΑ (ΓΑΛΑ) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) άρχισαν να ευθυγραμμίζονται περισσότερο ως μέρος του βασικού προγράμματος προτύπων του IASB. Αυτή η σύγκλιση στην συνέχεια επιβεβαιώθηκε από εμπειρικά συμπεράσματα. Οι Street κ.ά. (2000), οι Uceda Blanco και Garcia Osma (2004) και ο

Haverty (2006) μέτρησαν την διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και των ΓΑΛΑ των ΗΠΑ βάσει των κερδών των μη αμερικάνικων εταιρειών με εταιρείες εισηγμένες στο χρηματιστήριο των ΗΠΑ. Ένα σημαντικό πρόσθετο εύρημα των Street κ.ά. ήταν ότι οι ελεγκτές δεν αναφέρουν πάντα την ελλιπή συμμόρφωση με τα ΔΛΠ. Τα ευρήματα του Haverty, που βασίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των κινεζικών εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης, υποδηλώνουν ότι, παρόλο που υπάρχει κίνηση προς την σύγκλιση, υπάρχει ακόμη έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των ΓΑΛΑ των ΗΠΑ και των ΔΛΠ που συνέταξαν οι κινεζικές εταιρείες, λόγω αναπροσαρμογής των παγίων κατά τα ΔΠΧΠ, αλλά όχι βάσει των ΓΑΛΑ των ΗΠΑ. Η μελέτη των Ucieda Blanco και Garcia Osma (2004) καλύπτει μια μακρύτερη χρονική περίοδο από αυτή των Street κ.ά. (2000), περιλαμβανομένης της μετάβασης στα αναθεωρημένα ΔΛΠ 1 (1997) και διαπιστώνει ότι αν και ο αριθμός των προσαρμογών αυξήθηκε, η συνολική σημαντικότητά τους μειώθηκε και οι διαφορές φαίνεται ότι μειώνονται επίσης.

Από τις μελέτες που δεν εφάρμοσαν τον δείκτη συγκρισιμότητας, οι Chen κ.ά. (1999) διαπίστωσαν ότι κατά την περίοδο 1994-1997 τα κέρδη των κινεζικών εταιρειών με βάση τις ΓΑΛΑ των ΗΠΑ ήταν σημαντικά υψηλότερα από τα κέρδη με βάση τα ΔΛΠ για τις εταιρείες που υπέβαλαν εκθέσεις βάσει και των δύο. Ωστόσο, οι αλλαγές στις ΓΑΛΑ που ισχύουν από το 1998 οδήγησαν τους συντάκτες να αναμένουν μείωση των διαφορών μετά την περίοδο που ερευνήθηκε. Οι Hung και Subramanyam (2006) εξέτασαν τον αντίκτυπο της εθελοντικής υιοθέτησης των ΔΛΠ μεταξύ των γερμανικών εταιρειών κατά την περίοδο 1998-2002. Αξιοποίησαν το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται βάσει των γερμανικών λογιστικών κανόνων για το έτος που προηγείται της αλλαγής των ΔΛΠ πρέπει να επαναδιατυπωθούν με βάση τα ΔΛΠ ως συγκριτικά στοιχεία για το έτος μετάβασης. Σύμφωνα με τις προσδοκίες, διαπιστώθηκε υψηλότερος συντηρητισμός του ισολογισμού (και εξομάλυνση του εισοδήματος) σύμφωνα με τους γερμανικούς λογιστικούς κανόνες. Σε διαφορετικό πλαίσιο, η ίδια προσέγγιση υιοθετήθηκε από τους Goodwin και Ahmed (2006) για να εξεταστεί η μετάβαση από τις ΓΑΛΑ της Αυστραλίας στα ΔΠΧΠ της Αυστραλίας εξετάζοντας οποιαδήποτε σχέση μεταξύ μεγέθους επιχείρησης και επιπτώσεων από την μετάβαση στο νέο λογιστικό καθεστώς. Χρησιμοποιήθηκαν περιγραφικά στατιστικά στοιχεία για την καταγραφή των επιπτώσεων στα σημαντικά στοιχεία του ισολογισμού και των λογαριασμών αποτελεσμάτων, για την συμφιλίωση των στοιχείων και την μεταβλητότητα του

εισοδήματος. Αναφέρουν ότι «σε περισσότερο από το ήμισυ των μικρών επιχειρήσεων δεν έχει μεταβληθεί το καθαρό εισόδημα ή τα ίδια κεφάλαια από τα ΔΠΧΠ και ότι οι μικρές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν υψηλότερη μεταβλητότητα των εισοδημάτων από ό,τι οι μεσαίες ή μεγάλες επιχειρήσεις βάσει των ΔΠΧΠ» (Goodwin και Ahmed, 2006:460).

Η πρόσφατη μετάβαση των ευρωπαϊκών εταιρειών στα ΔΠΧΠ ως αποτέλεσμα του κανονισμού της ΕΕ δίνει τώρα ώθηση στις μελέτες που προσπαθούν να αποτυπώσουν τον αντίκτυπο αυτής, χρησιμοποιώντας τις οικονομικές καταστάσεις του 2004, οι οποίες αρχικά είχαν καταρτιστεί βάσει των εθνικών ΓΑΛΑ και επαναδιατυπώθηκαν στα ΔΛΠ ως σύγκριση για τις οικονομικές καταστάσεις του 2005. Έτσι, εστιάζοντας στις οικονομικές καταστάσεις του 2004 εταιρειών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο του Μιλάνου, οι Bertoni και De Rosa (2006), εφάρμοσαν τον δείκτη του Gray στο καθαρό εισόδημα, το μετοχικό κεφάλαιο, της απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων και με μερικές προσαρμογές διαπίστωσαν ότι οι ιταλικές ΓΑΛΑ είναι πιο συντηρητικές από τα ΔΠΧΠ και ότι αυτό το αποτέλεσμα δεν είναι τόσο ισχυρό όσο αναμενόταν. «Το ιταλικό λογιστικό σύστημα δεν παράγει μέτρα συστηματικά πιο συντηρητικά από αυτά που προκύπτουν από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ» (στο ίδιο, 16). Ο Asbitt (2006) έκανε χρήση των συμφιλιώσεων των ισολογισμών του 2004 των εταιρειών του FTSE 100 με βάση τις λογιστικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου σε αυτούς τους ισολογισμούς που επαναδιατυπώθηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Χωρίς την χρήση του δείκτη συγκρισιμότητας, εξέτασε την επίδραση της μετάβασης στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και στα μεμονωμένα στοιχεία του ισολογισμού. Διαπίστωσε ότι δεν υπήρξε γενικά σημαντική επίδραση στην καθαρή θέση, αλλά ότι το αποτέλεσμα ήταν διαφορετικό για διαφορετικές εταιρείες, χωρίς εμφανείς επιπτώσεις στον κλάδο. Επιπλέον, «οι συνέπειες της αλλαγής της σύμβασης σε μεμονωμένα στοιχεία του ισολογισμού θα μπορούσαν να έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην οικονομική ανάλυση και τις συμβατικές υποχρεώσεις» (ibid.:117). Οι Lopes και Viana (2007) διαπίστωσαν, με αναφορά στον δείκτη συγκρισιμότητας, ότι η μετάβαση στα ΔΠΧΠ οδήγησε σε λιγότερο συντηρητικά αναφερόμενα κέρδη για τις εισηγμένες εταιρείες της Πορτογαλίας, στις οποίες επίσης παρατηρήθηκε ότι δεν συμμορφώθηκαν με τις συστάσεις γνωστοποίησης και δεν παρουσίαζαν συμφιλίωση.

Αναφορικά με τους μερικούς δείκτες, η προηγούμενη βιβλιογραφία προσδιορίζει δύο τρόπους ταξινόμησης των προσαρμογών που αναφέρονται στις δηλώσεις

συμφιλίωσης: μια τυπική προσέγγιση ή μια προσέγγιση συναλλαγής. Η πρώτη συνδυάζει τις προσαρμογές με αναφορά στο πρότυπο το οποίο απαιτεί τις προσαρμογές (Weetman and Gray, 1990; Adams et al., 1993; Weetman et al., 1998; Street et al., 2000; Bertoni and De Rosa, 2006; and Asbitt 2006), ενώ η δεύτερη το κάνει με αναφορά στις συγκεκριμένες πράξεις που οδήγησαν στην προσαρμογή (βλέπε Ucieda Blanco και Garcia Osma, 2004).

Μελέτες στην Ελληνική αγορά

Έχουν εντοπιστεί δύο προηγούμενες μελέτες που εξετάζουν την μετάβαση στα ΔΠΧΠ στην Ελλάδα. Και οι δύο είναι ακαδημαϊκές μελέτες που δημοσιεύθηκαν στην Ελληνική και δεν διατίθενται στην αγγλική γλώσσα.

Η πρώτη διεξήχθη από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς τον Μάιο του 2006. Εξετάστηκε ο αντίκτυπος της μετάβασης στα ΔΠΧΠ σε στοιχεία ποσοστιαίων μεταβολών, στα έσοδα, στα κέρδη και στα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων εταιριών. Η μελέτη αναφέρει τα αποτελέσματά της σε 11 κλάδους αλλά όχι σύμφωνα με την ταξινόμηση της βιομηχανίας του ICB που χρησιμοποιείται εδώ. Χρησιμοποίησε την κατάταξη της βιομηχανίας του ASE στις 31 Δεκεμβρίου 2005. Αυτό σημαίνει ότι τα συμπεράσματά της δεν μπορούν να συγκριθούν με αυτές ή παρόμοιες μελέτες εφαρμογής των ΔΠΧΠ σε άλλες χώρες που έχουν υιοθετήσει την ταξινόμηση ICB. Η ανάλυσή της ακολουθεί μια συναλλαγή και όχι μια τυποποιημένη προσέγγιση, όπως γίνεται εδώ για την αναφορά των προσαρμογών που περιγράφονται στις δηλώσεις συμφιλίωσης. Ωστόσο, αναφέρει την συχνότητα και την σημασία της αξίας μόνο όσον αφορά στις προσαρμογές των ιδίων κεφαλαίων. Αναγνωρίζει ως περιορισμό την κακή ποσότητα και ποιότητα των γνωστοποιήσεων που παρέχουν οι εταιρείες.

Τα ευρήματα της μελέτης της Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία δεν αποκλείει τις αποκλίσεις, αποκαλύπτουν ότι κατά μέσο όρο, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα ίδια κεφάλαια ήταν 2,44% υψηλότερα και τα κέρδη μετά από φόρους κατά 6,16% υψηλότερα. Ο συνολικός αντίκτυπος στα έσοδα δεν ήταν ουσιώδης (μείωση 0,49%, αν και ο κλάδος των Κατασκευών επηρεάστηκε ουσιαστικά από αύξηση 27,63%). Η μεγαλύτερη επίπτωση στα ίδια κεφάλαια προκλήθηκε από προσαρμογές σε ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις και άυλα περιουσιακά στοιχεία. Οι πιο συχνές προσαρμογές ήταν η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, η διαγραφή των αρχικών εξόδων που κεφαλαιοποιήθηκαν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία και η αναγνώριση των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων. Οι προσαρμογές

συμφιλίωσης παρουσιάστηκαν ασυνεπώς και άλλες εμφανίστηκαν ως προσαρμογή στο 52% των εταιρειών. Αυτό περιλάμβανε τόσο θετικές όσο και αρνητικές προσαρμογές που δεν αναγνωρίζονται από τον αναγνώστη. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι απαιτείται υψηλός βαθμός υποκειμενικής κρίσης για να εκτιμηθεί ο αντίκτυπος των προσαρμογών αναφέρεται ως περιορισμός της μελέτης (HCMC, 2006).

Τον Ιούνιο του 2006, η Grant-Thornton δημοσίευσε μια πιο περιεκτική μελέτη η οποία αναφέρει επίσης τις διαφορές στα κέρδη και στα ίδια κεφάλαια. Επίσης, δεν αποκλείει την ύπαρξη υπερβολικών τιμών και διαπίστωσε ότι το 54% των επιχειρήσεων ανέφερε θετικό αντίκτυπο στην καθαρή θέση. Ο αντίκτυπος στις μικρές επιχειρήσεις (δείκτης μικρού ανώτατου ορίου 80) τείνει να είναι αρνητικός και θετικός στους δύο άλλους δείκτες (FTSE 20 και FTSE Mid 40). Η επίδραση στα καθαρά κέρδη ήταν μία αύξηση του 4%. Η μελέτη αναφέρει ότι οι σημαντικότερες θετικές προσαρμογές σχετίζονται με τις σταθερές και τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Οι σημαντικότερες αρνητικές προσαρμογές σχετίζονται με την αναγνώριση των υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους, τις ζημίες απομείωσης δανείων και τις απαιτήσεις και την διαγραφή του κόστους έναρξης λειτουργίας που προηγουμένως είχε κεφαλαιοποιηθεί.

Και πάλι απαιτήθηκε κάποια υποκειμενική κρίση για την εκτίμηση του αντίκτυπου λόγω ελλείψεων ως προς την μορφή και το περιεχόμενο των γνωστοποιήσεων. Είναι ενδεικτικό ότι η μελέτη αναφέρει 20 βασικούς τομείς στους οποίους οι πρακτικές αναγνώρισης, μέτρησης και γνωστοποίησης των εταιρειών δεν πληρούν τα ΔΠΧΠ. Παρόλο που παρουσιάζονται τα πορίσματα, μεταξύ άλλων, για τους δέκα κλάδους του ICB, τα στοιχεία των βιομηχανιών του ICB και των δεικτών του ΧΑΑ είναι από τα τέλη Μαΐου 2006. Συνεπώς, τα ευρήματα δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα με εκείνα που παρουσιάζονται εδώ λόγω διαφορών στην σύνθεση των χρησιμοποιούμενων κλάδων. Η μελέτη επικεντρώνεται μόνο στην επίδραση επί των κερδών και των ιδίων κεφαλαίων και ομοίως με την μελέτη της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, γίνονται ελάχιστες αναφορές στις διαφορές μεταξύ των δύο ΓΑΛΑ. Επιπλέον, ακολουθείται επίσης η προσέγγιση των προσαρμογών, αν και παρέχεται αναφορά στα σχετικά πρότυπα.

Διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ερευνητικά ερωτήματα

Διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των ΔΠΧΠ

Οι ελληνικές λογιστικές αρχές διαφέρουν ουσιαστικά από τα ΔΠΧΠ και μπορούν να χαρακτηριστούν ως προσανατολισμένες προς τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων μερών και με βάση την φορολογία (Ballas, 1994, Spathis et al., 2002). Ενώ τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ακολουθούν μια «συνετή» προσέγγιση στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και την αναγνώριση των υποχρεώσεων, τα ΔΠΧΠ αντιλαμβάνονται τους μετόχους ως κύριους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, προωθούν την προσέγγιση της «εύλογης αξίας» και είναι ανεξάρτητα από τις εκτιμήσεις φορολογικών εκθέσεων (Spathis και Georgakopoulou, 2007). Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΔΠΧΠ και των εθνικών ΓΑΛΑ συνοψίζονται παρακάτω.

Οι έννοιες του αναβαλλόμενου φόρου, των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση, των επενδύσεων σε ακίνητα, των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των βιολογικών προϊόντων δεν αναγνωρίζονται από τον Ελληνικό Νόμο. Επιπρόσθετα, δεν λαμβάνεται υπόψη το μοντέλο της εύλογης αξίας. Οι εκτάσεις και οι περιουσίες μπορούν να ανατιμηθούν κάθε τέσσερα χρόνια, αλλά μόνο σύμφωνα με κυβερνητικούς δείκτες. Τα ποσοστά απόσβεσης για ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία καθορίζονται επίσης από την κυβέρνηση και η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνεται υπόψη. Τα έξοδα εκκίνησης και οι τόκοι κατά την περίοδο κατασκευής των ακινήτων κεφαλαιοποιούνται μαζί με τα έξοδα αγοράς. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια, τα προτεινόμενα μερίσματα αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις, τα συνταξιοδοτικά ελλείμματα σπάνια αναγνωρίζονται και δεν υπάρχουν ειδικές απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης. Τέλος, υπάρχουν πολλές διαφορές ενοποίησης μεταξύ των δύο λογιστικών καθεστώτων, καθώς τα συμφέροντα σε κοινοπραξίες αντιμετωπίζονται ως κόστος επένδυσης, οι θυγατρικές με διαφορετικές δραστηριότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση και η περίπτωση σημαντικής επιρροής δεν λαμβάνεται υπόψη για την ενοποίηση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις (σε περιπτώσεις με επιτόκιο κάτω του 20%).

Ερευνητικά ερωτήματα

Λαμβάνοντας υπόψη τις σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΠΧΠ και των Ελληνικών ΓΑΛΑ, τα ακόλουθα τέσσερα ερευνητικά ερωτήματα που εξετάζονται είναι:

1. Έχει επηρεαστεί σημαντικά η χρηματοοικονομική κατάσταση και οι επιδόσεις των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών από την μετάβαση στα ΔΠΧΠ;

Συνεπώς, ο σκοπός είναι να προσδιοριστεί το μέγεθος/η ουσιαστικότητα της μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων, του καθαρού κέρδους και της απόδοσης ιδίων κεφαλαίων.

Επιπλέον, η μετάβαση στα ΔΠΧΠ και οι αλλαγές στις οικονομικές θέσεις των εταιρειών ενδέχεται να έχουν αντίκτυπο στις συμβατικές τους υποχρεώσεις (Asbitt, 2006, με αναφοράς στους Otmrod και Taylor, 2004). Αυτό αποτελεί ένα σημαντικό ζήτημα, καθώς στην Ελλάδα οι τράπεζες είναι οι κύριοι προμηθευτές κεφαλαίου για τις εταιρείες. Στην βάση αυτή, το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα είναι:

2. Έχει επηρεαστεί ουσιαστικά η ρευστότητα και η προσαρμογή των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών στα ΔΠΧΠ;

Καθώς εξετάζεται ένα σχετικά μεγάλο δείγμα εταιρειών που έχουν διαχωριστεί σε δεκατέσσερις κλάδους, διερευνώνται οι επιπτώσεις στους διάφορους κλάδους. Επομένως, το τρίτο ερευνητικό ερώτημα είναι:

3. Υπάρχει διαφορά στις επιπτώσεις στους δεκατέσσερις κλάδους και σε ποιον βαθμό είναι σημαντικός ο αντίκτυπος στους διάφορους κλάδους;

Παρόλο που έχουν εντοπιστεί μεγάλες διαφορές μεταξύ των δύο συνόλων ΓΑΛΑ, πιστεύεται ότι οι κοινότητες της λογιστικής, ελέγχου και επενδύσεων ενδιαφέρονται να γνωρίζουν ποια ΔΠΧΠ προκαλούν σημαντικό αντίκτυπο. Με άλλα λόγια, οι αλλαγές στα αριθμητικά στοιχεία προέρχονται από τις συνολικές προσαρμογές ή η εφαρμογή συγκεκριμένων προτύπων προκάλεσε διακεκριμένες και ουσιαστικές αλλαγές στην οικονομική κατάσταση των εταιρειών; Δεδομένου ότι λόγω των ανακολουθιών στην παρουσίαση και της έλλειψης γνωστοποιήσεων δεν υπήρξε δυνατότητα εξέτασης του αντικτύπου των επιμέρους προτύπων στις συμφωνίες για τις δηλώσεις εισοδήματος και το τέταρτο ερευνητικό ερώτημα επικεντρώνεται στα ίδια κεφάλαια ως εξής:

4. Σε ποιο βαθμό τα διάφορα πρότυπα προκαλούν σημαντικό αντίκτυπο στην καθαρή θέση των μετόχων;

Μετά από αυτό, εξετάζεται η σημασία του αντίκτυπου (ή των τάσεων) που προκαλείται από κάθε πρότυπο και η συχνότητα εμφάνισης των προτύπων στις δηλώσεις συμφιλίωσης των εταιρειών μεταξύ των διαφόρων κλάδων.

Βιβλιογραφία

Links

www.iasb.co.uk

www.taxheaven.gr

www.news247.gr

www.e-forologia.gr

Ελληνική

Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη , (2012) <<Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Παραδείγματα – Εφαρμογές ΔΛΠ – ΔΠΧΑ >>.

Νεγκάκης Χ. (2015) <<Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά θέματα >>.

Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος & Βρουστούρης Κ. Παναγιώτης, (2002) <<Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες>>.

Γεωργίου Άθως, (2003) <<Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα >>.

Τσόλης Κ.-Φίλιος Β.(2004) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ξενόγλωσση

Thornton G.(2006) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Deloitte ,(2011) , <<International Accounting Standards :Structure of IASB-IASC>>.

BJ Epstein (2010) <<Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards >>.

Adams, C.A. Weetman, P. and Gray, S.J. (1993). 'Reconciling national with international accounting standards: lessons from a study of Finnish corporate reports'. European Accounting Review, 2(3):471-494.

Adams, C.A. Weetman, P. Jones, E.A.E. and Gray, S.J. (1999). 'Reducing the burden of US GAAP reconciliations by foreign companies listed in the United States: the key question of materiality'. European Accounting Review, 8(1):1-22.

Aisbitt, S. (2006). Assessing the effect of the transition to ΔΠΧΠ on equity: The case of the FTSE 100. Account. Eur., 3, 117–133.

Archer, G.S., Delvaille, P., and McLeay, S.J. (1995). 'The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: within-country and between-country effects'. Accounting and Business Research, 25(98), 67-80.

Aubert, F., & Grudnitski, G. (2012). Analysts' estimates: What they could be telling us about the impact of ΔΠΧΠ on earnings manipulation in Europe. Review of Accounting and Finance, 11(1), 53-72. doi: 10.1108/14757701211201821

- Ballas, A.A. (1998). 'The creation of the auditing profession in Greece'. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8):716–36.
- Ballas, A.A., (1994). 'Accounting in Greece'. *European Accounting Review*, 1:107- 121.
- Baralexis, S. (2004). 'Creative accounting in small countries: the Greek case'.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *J. Account. Res.*, 46, 467–498.
- Bertoni, M. and De Rosa, B. (2006). 'Measuring balance sheet conservatism: empirical evidence from Italian first time adopters of IFRS'. *Proceedings of the international conference Emerging Issues in International Accounting and Business, Padua, Italy, July 20-22 2006*, 1:33-54.
- Caramanis, V.C. (2002). 'The interplay between professional groups, the state and supranational agents: Pax Americana in the age of 'globalisation''. *Accounting, Organizations and Society*, 27:379-408.
- Caramanis, V.C. (2005). 'Rationalisation, charisma and accounting professionalisation: perspectives on the intra-professional conflict in Greece, 1993-2001'. *Accounting, Organizations and Society*, 30:195-221.
- Central Security Depository (2006). December 2006 Statistical Bulletin, cited in <http://www.hcsd.gr/files/en/nfo/MSD200612.pdf>
- CESR. (2003). *European Regulation On The Application Of ΔΠΧΠ In 2005 - Recommendation For Additional Guidance Regarding The Transition To ΔΠΧΠ December 2003*. Paris: CESR.
- CFERF. (2013). *The Cost of ΔΠΧΠ Transition in Canada*. Toronto: Candian Financial Executives Research Foundation.
- Charalambis, D. (1996). 'The Relationship of the Private and Public in the Greek Political System'. Athens: Sakis Karagiorgis Foundation.
- Chen, C.J.P. Gul, F.A. and Su X. (1999). 'A comparison of reported earnings under Chinese GAAP vs. IAS: evidence from the Shanghai Stock Exchange'. *Accounting Horizons*, 13(2):91-111.
- Christensen, H. B., Lee, E., & Walker, M. (2007). Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory ΔΠΧΠ adoption in the UK. *Int. J. Account.*, 42, 341–379.
- Christensen, H. B., Lee, E., & Walker, M. (2009). Do ΔΠΧΠ reconciliations convey information? The effect of debt contracting. *J. Account. Res.*, 47(5), 1167–1199.
- Cooke T.E., (1993). 'The impact of accounting principles on profits: the US versus Japan'. *Accounting and Business Research*, Autumn: 23(92):460-476.

Cordazzo, M. (2008). The impact of IAS/ΔΠΧΠ on accounting practices: Evidences from Italian listed companies. Bolzano: School of Economics and Management, University of Bozen-Bolzano.

Cordazzo, M. (2013). The impact of ΔΠΧΠ on net income and equity: evidence from Italian listed companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), 54-73. doi: <http://dx.doi.org/10.1108/09675421311282540>

Daske, H. (2006). Economic benefits of adopting ΔΠΧΠ or US-GAAP - Have the expected cost of equity capital really decreased. *Journal of Business Finance and Accounting*, 33(3-4), 329-373. doi: 10.1111/j.1468-5957.2006.00611.x

Daske, H., & Gebhardt, G. (2006). International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality. *Abacus*, 42(3-4), 461-498.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. S. (2008). Mandatory ΔΠΧΠ reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *J. Account. Res.*, 46(5), 1085-1142.

De George, E. T., Ferguson, C. L., & Spear, N. A. (2013). How Much Does ΔΠΧΠ Cost? ΔΠΧΠ Adoption and Audit Fees. *The accounting review*, 88(2), 429.

Deloitte. (2009). Strategic choices on the conversion to ΔΠΧΠ. Beyond Compliance. Retrieved 5 January 2014, from http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Canada/Local%20Assets/Documents/ca_en_ΔΠΧΠ_VolIIIbooklet_Mar09.pdf

Doukas, G. (1993). 'Party Elites and Democratisation in Greece'. *Parliamentary Affairs* 46: 506-516.

Dunne, T., Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Hannah, G., Helliard, C., et al. (2008). The implementation of ΔΠΧΠ in the UK, Italy & Ireland. Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Etnyre, V., & Singhal, P. (2011). The Effect Of New International Accounting Standards On Firms From India and the US. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 15(3), 147-154.

Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Power, D., & Veneziani, M. (2011). A cross-country analysis of ΔΠΧΠ reconciliation statements. *J. Appl. Account. Res.*, 12(1), 26-42.

Filip, A., & Raffournier, B. (2013). The value relevance of earnings in Europe after ΔΠΧΠ implementation: Why do national differences persist? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 9(4), 388-415. doi: 10.1504/IJAPE.2013.057527

Financial Reporting Council. (2014). FRS 100 Application of Financial Reporting Requirements. Retrieved 30 September 2014, from <https://www.frc.org.uk/Our->

Work/Publications/Accounting-and-Reporting-Policy/FRS-100-Application-of-Financial-Reporting-Require.pdf

Ghio, A., & Verona, R. (2015). Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path? *Account. Forum*, 39, 121–139.

Goodwin, J. and Ahmed, K. (2006). 'The impact of international financial reporting standards: does size matter?'. *Managerial Auditing Journal*, 21(5):460-475.

Grant Thornton. (2012). The road to ΔΠΧΠ - a practical guide to ΔΠΧΠ 1 and first time adoption. Retrieved 20 December 2013, from <http://www.grant.thornton.no/files/theroadtoΔΠΧΠ.pdf>

Gray, S. J., Linthicum, C. L., & Street, D. L. (2009). Have 'European' and US GAAP measures of income and equity converged under ΔΠΧΠ? Evidence from European companies listed in the US. *Account. Bus. Res.*, 39, 431–447.

Gray, S.J. (1980). 'The impact of international accounting differences from a security-analysis perspective: some European evidence'. *Journal of Accounting Research*, Spring: 18(1):64-76.

Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2010). Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of ΔΠΧΠ by the U.S. (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis. *Accounting Horizons*, 24(3), 355-394. doi: 10.2308/acch.2010.24.3.355

Haverty, J.L., (2006). 'Are IFRS and U.S. GAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange'. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 15:48-71.

Hellenic Capital Market Commission, (2006). 'Study on the impact of IFRS on the financial statements of Greek Listed companies in ASE'. May, www.hcmc.gr

Hellman, N. (1993). 'A comparative analysis of the impact of accounting differences on profits and return on equity'. *European Accounting Review*, 2(3):495-530.

Hoogervorst, H. (2013). Are we there yet? Charting the world's progress towards global accounting standards - A Speech at the ΔΠΧΠ Asia-Oceania Policy Forum, June 2013.

Horton, J., & Serafeim, G. (2009). Market reaction to and valuation of ΔΠΧΠ reconciliation adjustments: First evidence from the UK. *Rev. Account. Stud.*, 15,725–751.

Hung, M and Subramanyam, K.R. (2006). 'Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany'. *Review of Accounting Studies*, (forthcoming).

Hung, M., & Subramanyam, K. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: The case of Germany. *Rev. Account. Stud.*,12, 623–657.

- ICAEW. (2014a). *The Effects of Mandatory ΔΠΧΠ Adoption in the EU: A Review of Empirical Research*. London: ICAEW.
- ICAEW. (2014b). EU ΔΠΧΠ adoption was beneficial. Retrieved 10 June 2015, from <http://economia.icaew.com/news/november-2014/eu-ΔΠΧΠ-adoption-was-beneficial#sthash.XWR7uej8.dpuf>
- ICAS. (2008). *The Implementation of ΔΠΧΠ in the UK, Italy and Ireland*. Edinburgh: ICAS.
- Iliokaftos, I.D., (2005). 'Practical guide on Société Anonyme', Kaitatzi Bros Publications, Athens [in Greek].
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing ΔΠΧΠ from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, 15(2), 170.
- Jermakowicz, E. K. (2004). Effects of adoption of international financial reporting standards in Belgium: The evidence from BEL-20 companies. *Account.Eur.*, 1, 51–70.
- Kim, J. B., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory ΔΠΧΠ adoption on audit fees: Theory and evidence. *Accounting Review*, 87(6), 2061-2094. doi: 10.2308/accr-50223
- Kim, J.B., Shi, H., & Zhou, J. (2014). International Financial Reporting Standards, institutional infrastructures, and implied cost of equity capital around the world. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 42(3), 469-507. doi: <http://dx.doi.org/10.1007/s11156-013-0350-3>
- KPMG. (2009). *Disclosing the Impact of Adopting ΔΠΧΠ - When and How?* Retrieved 10 January 2014, from http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/3174_Disclosing_reprint_Web.pdf
- Lantto, A.-M. (2014). Business Involvement in Accounting: A Case Study of International Financial Reporting Standards Adoption and the Work of Accountants. *European Accounting Review*, 23, 335-356. doi: 10.1080/09638180.2013.833411
- Leventis, S. and Caramanis, V.C., (2005). 'Determinants of audit time as a proxy of audit quality', *Managerial Auditing Journal*, 20(5):460-478.
- Leventis, S. Weetman, P. and Caramanis, V.C. (2005). 'Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange', *International Journal of Auditing*, 9:45-58.
- Lopes, P. T., & Viana, R. C. (2008). *The transition to ΔΠΧΠ: Disclosures by Portuguese listed companies*. In Working paper no. 285. University of Porto.
- Lopes, P.T. and Viana, R.C., (2007). 'The transition to IFRS: disclosures by Portuguese listed companies'. Working paper, presented at the European Accounting Association's conference, Lisbon, Portugal, May 2007, pp 1-21.

- Managerial Auditing Journal, 19(3):440-461.
- Mantikidis, T. (2000). 'UBS Warbourg is upgrading Sophocleous' (in Greek), Sunday Vima, Sunday 21/05, Athens.
- Naoum, V.-C., Sykianakis, N., & Tzovas, C. (2011). The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards in Greece. *International Journal of Economic Sciences & Applied Research*, 4(3), 59-74.
- Norton, J. (1995). 'The impact of financial accounting practices on the measurement of profit and equity: Australia versus the United States'. *Abacus*, 31(2):178-200.
- Ormrod, P. and Taylor, P. (2004). The impact of the change to International Accounting Standards on debt covenants: a UK perspective'. *Accounting in Europe*, 1:71-94.
- Ormrod, P., & Taylor, P. (2006). Surprise surprise. *Accountancy*, 138, 82–83.
- Pactor, P. (2014). Global Standards: How Close Are We? Speech at the 2014 MIT Asia Conference, July 2014. Retrieved 30 September 2014, from <http://www.ΔΠΧΠ.org/Use-around-the-world/Documents/Global-standards-how-close-are-we-July-2014.pdf>
- Pactor, P. (2015). Financial Reporting Standards for the World Economy. Retrieved 10 June 2015, from <http://www.ΔΠΧΠ.org/Use-around-the-world/Documents/Financial-Reporting-Standards-World-Economy-June-2015.pdf>
- PwC. (2007). Presentation of income under ΔΠΧΠ: flexibility and consistency explored. Retrieved 11 January 2014, from http://www.pwc.com/en_GX/gx/ΔΠΧΠ-reporting/pdf/europesurvey-nongaapmeasures.pdf
- PwC. (2009). Preparing your first ΔΠΧΠ financial statements. Retrieved 22 January 2014, from <http://www.pwc.com/us/en/issues/ΔΠΧΠ-reporting/publications/preparing-first-ΔΠΧΠ-financial-statements.jhtml>
- Redmayne, N. B., & Laswad, F. (2013). An Assessment of the Impact of ΔΠΧΠ Adoption on Public Sector Audit Fees and Audit Effort - Some Evidence of the Transition Costs on Changes in Reporting Regimes. *Australian Accounting Review*, 23(1), 88-99. doi: 10.1111/j.1835-2561.2012.00166.x
- Schadewitz, H., & Vieru, M. (2008). Impact of ΔΠΧΠ transition complexity on audit and non-audit fee: Evidence from small and medium-sized listed companies in Finland. Available at: [_http://ssrn.com/abstract=967314](http://ssrn.com/abstract=967314).
- Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007). 'The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece'. *International Journal of Financial Services Management*, 2(1):50:63

- Spathis, C. Doumpos, M. and Zopounidis, C. (2002). 'Detecting falsified financial statements: a comparative study using multicriteria analysis and multivariate statistical techniques'. *European Accounting Review*, 11(3):509-535.
- Stenka, R., Ormrod, P., & Chan, A. (2008). Accounting for business combinations—The consequences of ΔΠΧΠ adoption for UK listed companies. Available at: [_www.ssrn.com_](http://www.ssrn.com).
- Stent, W., Bradbury, M., & Hooks, J. (2010). ΔΠΧΠ in New Zealand: Effects on financial statements and ratios. *Pac. Account. Rev.*, 22, 92–107.
- Street, D.L. Nichols, N.B. and Gray, S.J. (2000). 'Assessing the acceptability of International Accounting Standards in the US: an empirical study of the materiality of US GAAP reconciliations by non-US companies complying with IASC standards'. *International Journal of Accounting*, 35(1):27-63.
- Tendeloo, B. V., & Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAPP versus ΔΠΧΠ. *Eur. Account. Rev.*, 14(1), 155–180.
- Tsalavoutas, I., & Evans, L. (2010). Transition to ΔΠΧΠ in Greece: Financial statement effects and auditor size. *Managerial Audit. J.*, 25, 814–842.
- Tsalavoutas, I., Andre, P., & Evans, L. (2012). The transition to ΔΠΧΠ and the value relevance of financial statements in Greece. *Br. Account. Rev.*, 44(4), 262–277.
- Tsoligkas, F., & Tsalavoutas, I. (2011). Value relevance of R&D in the UK after ΔΠΧΠ mandatory implementation. *Applied Financial Economics*, 21(13), 957.
- Tsoukalas, C. (1993). 'Free riders in Wonderland: on the Greeks in Greece', *Greek Review of Political Science*:9–52 (in Greek).
- Ucieda Blanco, J.L. and Garcia Osma, B. (2004). 'The comparability of international accounting standards and US GAAP: an empirical study of Form 20-F reconciliations'. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 1(1):5-36.
- Van der Tas, L.G. (1988). 'Measuring harmonisation of financial reporting practice', *Accounting and Business Research*, 18(70):157-169.
- Venieris, G., (1999). 'Greece', cited in McLeay, S. (1999). 'Accounting Regulation in Europe', Macmillan Press Ltd, UK.
- Weetman, P. and Gray, S.J., (1990). 'International financial analysis and comparative corporate performance: the impact of UK versus US accounting principles on earnings'. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 2(2&3):111-130.
- Weetman, P. Jones, E.A.E. Adams, C.A. and Gray, S.J., (1998), 'Profit measurement and UK accounting standards: a case of increasing disharmony in relation to US GAAP and IASs', *Accounting and Business Research*, Summer: 28(3):189-208.

Whittington, M. (2000). 'Problems in comparing financial performance across international boundaries: A case study approach'. *International Journal of Accounting*, 35(3):399-413.

Zeff, S. A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *Accounting Review*, 87(3), 807-837. doi: 10.2308/accr-10246

ΔΠΧΠ Foundation. (2014a). About the ΔΠΧΠ Foundation and the IASB. Retrieved 13 September 2014, from <http://www.ΔΠΧΠ.org/About-us/Pages/ΔΠΧΠ-Foundation-and-IASB.aspx>