



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ: ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

της
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑΣ ΔΑΛΛΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Οκτώβριος 2018

Ευχαριστίες

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου από το ΠΜΣ «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική», του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για τις γνώσεις που μου μετέδωσαν πάνω στο αντικείμενο της λογιστικής.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και τους δικούς μου ανθρώπους, οι οποίοι με στήριξαν και με βοήθησαν για την αποπεράτωση αυτής της διπλωματικής εργασίας.

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Το πρότυπο πραγματεύεται τον τρόπο που πρέπει να ελέγχεται και να εφαρμόζεται η απομείωση στην αξία των στοιχείων του ενεργητικού κάθε οντότητας. Με άλλα λόγια, εξυπηρετεί στην καλύτερη παρουσίαση της αξίας των πάγιων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι οντότητες.

Τα κεφάλαια που αναπτύχθηκαν στην παρούσα διπλωματική εργασία εξυπηρετούν τον σκοπό της, ο οποίος είναι η θεωρητική και πρακτική κατανόηση του ΔΛΠ 36. Εκτός από αυτά, σκοπός της εργασίας είναι και η ανάλυση των συνεπειών που έχει η εφαρμογή του στα αποτελέσματα των οντοτήτων, στις πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι διαφορές που υπάρχουν με προηγούμενες λογιστικές πρακτικές παρακολούθησης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των οντοτήτων.

Συνοψίζοντας τις αναλύσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κάθε κεφάλαιο, προέκυψε το συμπέρασμα ότι το ΔΛΠ 36 εξυπηρετεί τον σκοπό του σχετικά με την ορθή παρουσίαση της αξίας των πάγιων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Οι απαιτήσεις του προτύπου είναι ιδιαίτερα αυστηρές, το οποίο σημαίνει ότι υπάρχουν διαφορές με παλαιότερες λογιστικές πρακτικές και αυτές οι διαφορές είναι που παρέχουν και την καλύτερη πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η εφαρμογή του ΔΛΠ 36 στα διάφορα πάγια στοιχεία, είναι πιθανό να εμφανίζει ιδιαιτερότητες, όμως η κεντρική ιδέα παραμένει ίδια. Τέλος, με την εφαρμογή του ΔΛΠ 36, οι οντότητες μπορούν ακόμα και να επηρεάσουν τα αποτελέσματα που εμφανίζουν ανά λογιστική χρήση εκτελώντας τις διάφορες πρακτικές που προτείνει.

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	9
1.2 Σκοπός της διπλωματικής εργασίας.....	9
1.3 Δομή της διπλωματικής εργασίας.....	10

Κεφάλαιο 2: Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή	12
2.2 Επισκόπηση βιβλιογραφίας για την απομείωση των στοιχείων του Ενεργητικού	13
2.2.1 Ανάλυση απομείωσης για χειραγώγηση των κερδών.....	13
2.2.2 Ανάλυση απομείωσης σε χώρες της Ευρώπης.....	14
2.2.3 Ανάλυση απομείωσης με δείγμα εταιριών που εδρεύουν Αυστραλία.....	18
2.2.4 Ανάλυση απομείωσης και σύγκριση των ΔΛΠ με US GAAP	20
2.2.5 Ανάλυση απομείωσης και μέτρηση της ποιότητας παροχής των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων	21
2.2.6 Επισκόπηση βιβλιογραφίας για την αναστροφή απομείωσης	23
2.3 Σύνοψη.....	24

Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο

3.1 Εισαγωγή	25
3.2 Ιστορική αναδρομή	26
3.3 Πεδίο εφαρμογής	27
3.4 Βασικές έννοιες – Ορισμοί	27
3.5 Εφαρμογή της απομείωσης.....	28

3.5.1 Μέτρηση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.....	28
3.5.2 Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού.....	30
3.5.3 Εξαιρέσεις από τον υπολογισμό της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξία λόγω χρήσης	31
3.5.4 Αναγνώριση ζημίας απομείωσης.....	32
3.5.5 Αναστροφή ζημίας λόγω απομείωσης.....	33
3.6 Δημιουργία μονάδων ταμειακών ροών.....	34
3.6.1 Κατανομή της υπεραξίας σε ΜΔΤΡ.....	35
3.6.2 Ανακτήσιμο ποσό και Λογιστική αξία μιας ΜΔΤΡ.....	36
3.6.3 Αναγνώριση ζημίας μιας ΜΔΤΡ.....	37
3.6.4 Αναγνώριση αναστροφής της ζημίας απομείωσης μια ΜΔΤΡ.....	38
3.7 Έλεγχος της απομείωσης	38
3.8 Γνωστοποιήσεις	40
3.9 Σύνοψη.....	41

Κεφάλαιο 4: Παραδείγματα εφαρμογής της απομείωσης

4.1 Εισαγωγή	42
4.2 Εφαρμογές	42
4.2.1 Κατανομή περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σε ΜΔΤΡ	42
4.2.2 Αξιολόγηση εξωτερικής ένδειξης απομείωσης για τη διεξαγωγή ελέγχου απομείωσης.....	46
4.2.3 Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	48
4.2.4 Έλεγχος ζημίας απομείωσης με υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης πάγιου περιουσιακού στοιχείου	50
4.2.5 Αναγνώριση ζημίας απομείωσης πάγιου στοιχείου και επίδραση στην αναβαλλόμενη φορολογία	52
4.2.6 Κατανομή της αξίας των πάγιων στοιχείων στις ΜΔΤΡ και υπολογισμός της ζημίας απομείωσης.....	54
4.2.7 Κατανομή υπεραξίας σε ΜΔΤΡ και προσδιορισμός της ζημίας απομείωσης.....	57

4.2.8 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μία ΜΔΤΡ η οποία περιλαμβάνει υπεραξία.....	61
4.2.9 Απομείωση αξίας αποθεμάτων	63
4.2.10 Απομείωση αξίας ομολόγου (χρηματοοικονομικού μέσου).....	65
4.3 Σύνοψη.....	70

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

5.1 Συμπεράσματα	71
5.2 Περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	72
Βιβλιογραφία	74

Πίνακας Συντομογραφιών

ΔΛΠ :	Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο
ΔΠΧΑ :	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΔΠΧΠ :	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΜΔΤΡ :	Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών
AASB :	Australian Accounting Standards Board
CEO :	Chief Executive Officer
CFO :	Chief Financial Officer
CGU:	Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών
FASB :	Financial Accounting Standards Board
IASB :	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
ROS :	Απόδοση Πωλήσεων / Return on Sales
US GAAP :	Αμερικανικές Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) έχουν εδραιωθεί στο περιβάλλον της λογιστικής επιστήμης, τόσο στην Ελλάδα, όσο και στο μεγαλύτερο μέρος του υπόλοιπου οικονομικού κόσμου. Η ανάγκη εφαρμογής των ΔΛΠ ήταν η προσπάθεια ομαλοποίησης της παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των οικονομικών οντοτήτων ανά τον κόσμο, με σημαντικότερο αποτέλεσμα την αποδοτικότερη χρήση των στοιχείων αυτών από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Η διπλωματική αυτή εργασία πραγματεύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Το συγκεκριμένο πρότυπο ορίζει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που κάθε εταιρία οφείλει να δημοσιεύει σχετικά με τις απομειώσεις των στοιχείων του Ενεργητικού.

1.2 Σκοπός της διπλωματικής εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η κατανόηση του ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” και των εφαρμογών του στα διάφορα στοιχεία των οντοτήτων. Λόγω της ευρείας εφαρμογής των ΔΛΠ στον τομέα της λογιστικής, θεωρείται απαραίτητη η ολοκληρωμένη γνώση όσων αυτά ορίζουν. Μέσω των αναφορών και της ανάλυσης διάφορων εφαρμογών κατά τη χρήση του ΔΛΠ 36 σε μια οικονομική οντότητα φανερώνεται η χρησιμότητα του προτύπου.

Το συγκεκριμένο πρότυπο προσαρμόζει τις αξίες των πάγιων στοιχείων σύμφωνα με κάποια δεδομένα του περιβάλλοντος της οντότητας, για αυτό είναι σημαντικό να γνωρίζουν οι χρήστες των οικονομικών οντοτήτων και τον τρόπο που πρέπει να εφαρμόζεται και τις συνέπειες

που μπορεί να αποφέρει μια απομείωση αξίας. Συνεπώς, είναι σημαντικό να γνωρίζουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων τις απαιτήσεις που ορίζει το ΔΛΠ 36, καθώς και τον τρόπο που πρέπει να εφαρμόζεται.

Με τη συγγραφή της παρούσας εργασίας επιδιώκεται α) η προσπάθεια παρουσίασης και ανάλυσης των συνεπειών που αποφέρει η εφαρμογή της απομείωσης στα στοιχεία του ενεργητικού και αφορούν τομείς της οντότητας σε Ευρώπη και Αυστραλία, όπως είναι η χειραγώγηση των κερδών, καθώς και η πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων και β) δίνεται έμφαση στο θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 36 και στις Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ).

Τέλος, στόχος της διπλωματικής είναι η παρουσίαση επιλεγμένων παραδειγμάτων για τον τρόπο εφαρμογής του ΔΛΠ 36, έτσι ώστε να επιτευχθεί σε βάθος η ανάλυση και η κατανόηση των ορισμάτων του προτύπου.

1.3 Δομή της διπλωματικής εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία διακρίνεται σε πέντε (5) κεφάλαια. Το κεφάλαιο 1 περιλαμβάνει εισαγωγικές παρατηρήσεις που αφορούν τόσο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γενικότερα, όσο και το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” ειδικότερα.

Το κεφάλαιο 2 περιλαμβάνει την επισκόπηση της βιβλιογραφίας και αναλύει τα κυριότερα σημεία αυτή. Το συγκεκριμένο κεφάλαιο χωρίζεται σε έξι (6) υποενότητες, οι οποίες καλύπτουν διαφορετικά σημεία, στα οποία βρίσκει εφαρμογή και αποδίδει αποτελέσματα το ΔΛΠ 36. Στην υποενότητα 1 αναλύονται μελέτες που αφορούν στον τρόπο χειραγώγησης των κερδών των οντοτήτων και η συσχέτιση τους με την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων. Στην υποενότητα 2 γίνεται ανάλυση περιπτώσεων εφαρμογής της απομείωσης σε χώρες της Ευρώπης, ενώ στην υποενότητα 3 γίνεται ανάλυση περιπτώσεων εφαρμογής της απομείωσης σε εταιρίες, οι οποίες εδρεύουν στην Αυστραλία. Στην 4^η υποενότητα πραγματοποιείται σύγκριση μεταξύ των λογιστικών πρακτικών, των νέων ΔΛΠ και των παλαιότερα χρησιμοποιούμενων US GAAP και παρατίθενται οι ομοιότητες και οι διαφορές σε ότι αφορά την απομείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Στην 5^η υποενότητα αναλύονται μελέτες, οι οποίες είχαν ως σκοπό την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την μέτρηση της ποιότητας της παροχής των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων και η σχέση τους με το ΔΛΠ 36. Τέλος, η υποενότητα 6 περιλαμβάνει

την ανάλυση μελετών που αφορούν την αναστροφή της απομείωσης και τα αποτελέσματα που μπορεί αυτή να επιφέρει στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων.

Το κεφάλαιο 3 της παρούσας διπλωματικής εργασίας περιλαμβάνει το θεσμικό και νομικό πλαίσιο ΔΛΠ 36. Πραγματοποιείται εκτενής ανάλυση των απαιτήσεων και των εφαρμογών του. Πιο συγκεκριμένα, αναλύονται οι πρακτικές και οι μέθοδοι που προτείνονται από το ΔΛΠ 36 και οι τρόποι εφαρμογής τους από τις οντότητες.

Το κεφάλαιο 4 περιλαμβάνει αναλυτικά παραδείγματα χρήσης και εφαρμογής της απομείωσης, όπως αυτή ορίζεται από το ΔΛΠ 36, σε διάφορα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τέλος, το κεφάλαιο 5 περιλαμβάνει τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε για την συγγραφή της συγκεκριμένης εργασίας και αφορούν το ΔΛΠ 36. Επιπλέον, γίνεται αναφορά σε προτάσεις για περαιτέρω έρευνα και προσέγγιση του συγκεκριμένου ζητήματος.

Κεφάλαιο 2

Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται ανάλυση ερευνών, οι οποίες πραγματοποιηθήκαν σε προηγούμενα έτη και αφορούν τη λογιστική απομείωσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η ανάλυση των ερευνών αυτών χωρίζεται σε ενότητες, σύμφωνα με τον εξειδικευμένο χαρακτήρα ανάλυσης του ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”.

Στην πρώτη ενότητα παρατίθενται έρευνες και μελέτες που αναλύουν τον τρόπο που το ΔΛΠ 36 λαμβάνεται υπόψη στη λήψη σημαντικών αποφάσεων για την οντότητα, δηλαδή πως η απομείωση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις των διευθυντικών στελεχών. Σύμφωνα με τις αποφάσεις αυτές, αναλύεται και ο τρόπος χειραγώγησης των κερδών.

Στην δεύτερη ενότητα παρατίθενται άρθρα και μελέτες για εταιρίες που εδρεύουν στην Ευρώπη και έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στις μελέτες αυτές διεξάγεται ανάλυση για τον τρόπο εφαρμογής του προτύπου, καθώς και για το επίπεδο συμμόρφωσης τους σε ότι αφορά τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

Στην τρίτη ενότητα παράγονται έρευνες που πραγματοποιήθηκαν χρησιμοποιώντας ως δείγμα εταιρίες που έχουν έδρα την Αυστραλία. Γίνεται ανάλυση για το βαθμό συμμόρφωσης των εταιριών με τους κανόνες που ορίζουν τα πρότυπα, καθώς και αν η επιλογή του επιτοκίου έκπτωσης επηρεάζει σημαντικά τα μοντέλα αποτίμησης της αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού.

Στην τέταρτη ενότητα παρατίθενται μελέτες που αφορούν σύγκριση των λογιστικών πρακτικών, όπως τις ορίζουν τα ΔΛΠ και τα US GAAP. Πιο συγκεκριμένα γίνεται ανάλυση των μεταβολών που επέφεραν τα ΔΛΠ και οι διαφορές που προέκυψαν με την εκτέλεση της απομείωσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Στην πέμπτη ενότητα παρουσιάζονται άρθρα και έρευνες που αφορούν την ποιότητα των πληροφοριών που προέρχονται από τις οικονομικές καταστάσεις. Ειδικότερα, παρουσιάζεται ο

τρόπος με τον οποίο η υιοθέτηση των ΔΛΠ και η εφαρμογή της απομείωσης στην αξία των πάγιων στοιχείων επηρεάζει την ποιότητα των πληροφοριών που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις στους χρήστες της.

Στην έκτη ενότητα παρατίθενται έρευνες και μελέτες, οι οποίες εστιάζουν στην εκτέλεση αναστροφής της απομείωσης από εταιρίες που εφαρμόζουν απομειώσεις στα πάγια στοιχεία τους. Στις έρευνες αυτές παρουσιάζεται ο τρόπος εκτέλεσης της αναστροφής καθώς και ο βαθμός επίπτωσης που έχει αυτή η διαδικασία στα αποτελέσματα.

2.2 Επισκόπηση βιβλιογραφίας για την απομείωση των στοιχείων του Ενεργητικού

2.2.1 Ανάλυση απομείωσης για χειραγώγηση των κερδών

Οι Avallone και Quagli (2015) αναπτύσσουν στο έργο τους την έρευνα, η οποία αφορά τον τρόπο που τα διευθυντικά στελέχη χρησιμοποιούν στην πραγματικότητα τη διακριτική τους δύναμη και ποιες μεταβλητές χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση των τελικών αποτελεσμάτων. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, χρησιμοποιούν ένα δείγμα ευρέως κεφαλαιοποιημένων ευρωπαϊκών εισηγμένων εταιριών, οι οποίες προέρχονται από τη Γερμανία, την Ιταλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, και προσπάθησαν να εντοπίσουν τις μεταβλητές που χρησιμοποιούν οι τα διευθυντικά στελέχη των εταιριών αυτών, ούτως ώστε μέσω του ελέγχου απομείωσης να αποφευχθούν ή ακόμα και να μειωθούν οι ακυρώσεις υπεραξίας. Η έρευνα εξελίχθηκε παρατηρώντας τις διαφορές ανάμεσα στο μακροπρόθεσμο ρυθμό ανάπτυξης και στο ποσοστό επικαιροποίησης που χρησιμοποιούν τα διευθυντικά στελέχη κατά την εκτέλεση της έρευνας, καθώς και τις αναμενόμενες ίδιες τιμές που προέρχονται από εξωτερικές πηγές. Συγκρίνοντας, επομένως, τα παραπάνω, διαπιστώθηκε ότι η διαχείριση του ρυθμού ανάπτυξης είναι μια σημαντική επεξηγηματική μεταβλητή, προκειμένου να αποφευχθεί ή ακόμα και να μειωθεί το ποσό της αναστροφής της απομείωσης. Το γενικό συμπέρασμα, στο οποίο κατέληξαν οι δύο συγγραφείς, είναι ότι η απομείωση υπεραξίας αποτελεί σημαντική μεταβλητή ως τρόπο διαχείρισης των κερδών, ενώ παράλληλα προσδιορίζουν και ορισμένες νέες μεταβλητές που χρησιμοποιούνται από τα διευθυντικά στελέχη, για να επηρεάσουν τα αποτελέσματα της έρευνας.

Οι Korošec et al. (2016) αναπτύσσουν στο άρθρο τους αν τα διευθυντικά στελέχη των οικονομικών οργανισμών εκμεταλλεύονται τη διακριτική ευχέρεια της απομείωσης και την εφαρμόζουν μόνο σε συγκεκριμένες χρονικές στιγμές, η οποία χαρακτηρίζονται από ευκαιριακές πιθανότητες. Οι παραπάνω συγγραφείς κατέληξαν στα συμπεράσματα τους, αφού πρώτα προέβησαν σε έρευνα, η οποία πραγματοποιήθηκε σε ένα δείγμα ιταλικών εταιρειών, οι οποίες διαπραγματεύονται στο εμπόριο κατά την χρονική περίοδο της παρούσας οικονομικής κρίσης. Το δείγμα των εταιριών με τις οποίες ασχολήθηκαν, είχαν ποσοστό αξία αγοράς προς την λογιστική τους αξία λιγότερο από 1 και μόνο το 26% εξ αυτών είχαν καταγραφή εκτέλεσης απομείωσης της υπεραξίας τους. Προκειμένου να μπορέσουν να ελέγξουν τα δεδομένα που είχαν συλλέξει χρησιμοποίησαν τη διοικητική παλινδρόμηση. Σύμφωνα με τα παραπάνω, λοιπόν, προέκυψε το συμπέρασμα ότι ακόμη και στην περίπτωση που οι οργανισμοί είχαν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) τους παρέχονταν τα κατάλληλα κίνητρα, για να αναγνωρίσουν ζημίες που προέρχονταν από απομείωση της υπεραξίας τους.

2.2.2 Ανάλυση απομείωσης σε χώρες της Ευρώπης

Ο Hartwig (2015) στο άρθρο του πραγματοποίησε έρευνα σε επιχειρήσεις που απαριθμήθηκαν στους χρηματιστηριακούς δείκτες Nasdaq OMX (NOMX) και Euronext Αμστερνταμ (EA), με ετήσιες εκθέσεις για τα έτη από το 2005 μέχρι και το 2008, σε τι βαθμό συμμορφώθηκαν με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που αναφέρονται ρητά στο ΔΛΠ 36 - παράγραφος 134, καθώς και τους παράγοντες που εξηγούν γιατί ορισμένες οντότητες συμμορφώθηκαν με το συγκεκριμένο πρότυπο σε υψηλότερο βαθμό σε σχέση με άλλες. Η επιλογή των συγκεκριμένων επιχειρήσεων, που προέρχονται από τη Σουηδία και την Ολλανδία, έγινε καθώς οι λογιστικοί κανόνες διαφέρουν ανάμεσα στις δύο χώρες. Στην συγκεκριμένη έρευνα γίνεται έλεγχος της σχέσης μεταξύ της εξαρτώμενης μεταβλητής, που αφορά τις πληροφορίες που αποκαλύπτονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 - παράγραφος 134 στις ετήσιες εκθέσεις των υπό εξέταση επιχειρήσεων, και των ανεξάρτητων μεταβλητών, που αναφέρονται στην λογιστική εποπτεία, τον έλεγχο της επιχείρησης, το μέγεθος, τη δύναμη, τις μελλοντικές προοπτικές, τη βιομηχανία και την εκμάθηση. Από την έρευνα αυτή προέκυψαν τα αποτελέσματα, τα οποία αποκαλύπτουν ότι οι σουηδικές επιχειρήσεις ήταν περισσότερο συμμορφωμένες με τους κανονισμούς του ΔΛΠ 36 σε σχέση με τις αντίστοιχες ολλανδικές επιχειρήσεις, κατά το 2005,

ενδεχομένως λόγω του (ιστορικά) αδύνατου ολλανδικού θεσμικού συστήματος εποπτείας. Παρόλα αυτά, εμφανίζεται μια αυξητική τάση στο επίπεδο συμμόρφωσης τόσο στις σουηδικές όσο και στις ολλανδικές επιχειρήσεις με τον καιρό, δείχνοντας κατά συνέπεια και την ύπαρξη εκμάθησης των κανονισμών. Αντίθετα, το 2008, δεν υπήρχε καμία σημαντική διαφορά στο επίπεδο συμμόρφωσης ανάμεσα στις επιχειρήσεις της Σουηδίας και της Ολλανδίας, οι οποίες εμφανίζουν σύγκλιση λογιστικών πρακτικών. Το μέγεθος, ως μεταβλητή, είχε σημαντικές επιπτώσεις στο επίπεδο συμμόρφωσης μόνο στη Σουηδία, ενώ η δύναμη, ως μεταβλητή, είχε σημαντικές επιπτώσεις στο επίπεδο συμμόρφωσης μόνο στην Ολλανδία. Ακόμη, οι οντότητες μη οικονομικού χαρακτήρα εμφανίζονταν περισσότερο συμμορφωμένες και στις δύο χώρες. Επιπλέον, οι μη οικονομικές επιχειρήσεις ήταν πιο υποχωρητικές και στις δύο χώρες. Τέλος, οι ανεξάρτητες μεταβλητές που αφορούν τον έλεγχο των επιχειρήσεων και τις μελλοντικές προοπτικές δεν είχαν καμία σημαντική επίδραση στο επίπεδο συμμόρφωσης με το ΔΛΠ 36.

Οι Mazzi et al. (2016) σε μία συνεργατική έρευνα εξετάζουν τους CFOs από ιταλικές επιχειρήσεις σχετικά με τις απόψεις τους που αφορούν τις περιπλοκές που περιλαμβάνονται στην εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 36, καθώς και της χρησιμότητας των εθνικών οδηγιών, με στόχο την αρωγή των προπαρασκευαστών. Οι συγγραφείς της έρευνας κατέληξαν στη διαπίστωση ότι το ΔΛΠ 36 γίνεται αντιληπτό ως ένα άτυπο πρότυπο στα ΔΠΧΠ, απαιτεί υποκειμενική ερμηνεία, οι απαιτήσεις του μπορούν να προσαρμοστούν στις διαχειριστικές ανάγκες της εκάστοτε οντότητας και δεν περιορίζει τη δημιουργική λογιστική. Επίσης, οι εμπλεκόμενοι στην έρευνα δεν αξιολογούν ως ισχυρή τη σχέση μεταξύ των απαιτήσεων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 36 και των μεταβλητών της αγοράς, με εξαίρεση να αποτελούν οι αποδόσεις των μετοχών. Η πρόσφατη χρηματοπιστωτική κρίση έκανε δυσκολότερη τη διαδικασία που ακολουθείται για τον έλεγχο απομείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και οι κατευθυντήριες γραμμές που εξέδωσαν οι ιταλικές αρχές δεν ήταν ιδιαίτερα βοηθητικές στη διαδικασία εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού των περιουσιακών στοιχείων ή της συμμόρφωσης με την υποχρεωτική γνωστοποίηση, όπως ορίζει το ΔΛΠ 36. Τα συμπεράσματα, στα οποία κατέληξαν οι προαναφερθέντες συγγραφείς της έρευνας, είναι ότι υπάρχει μια γενική απαίτηση για αναθεώρηση του ΔΛΠ 36 και την έκδοση ξεχωριστών οδηγιών, οι οποίες θα βοηθούν σε μεγάλο βαθμό στον τρόπο εφαρμογής του προτύπου.

Οι Andre et al. (2017) πραγματοποίησαν έρευνα που υλοποίησαν ανάμεσα σε μεγάλες ευρωπαϊκές εταιρίες. Οι εταιρίες αυτές εξετάστηκαν ως προς το επίπεδο συμμόρφωσης τους

σχετικά με τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που ορίζει το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” και το ΔΛΠ 38 “Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία”, εάν υπάρχει συσχέτιση της αξίας τους, καθώς επίσης και αν έχουν επιπτώσεις στις προβλέψεις των αναλυτών. Τα αποτελέσματά της έρευνας έδειξαν ότι υπάρχει ένα μεσαίο επίπεδο συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις των προτύπων, περίπου 84% αλλά με υψηλή ποικιλία ανάμεσα στις υπό εξέταση εταιρίες, ενώ τα επίπεδα γνωστοποίησης των απαιτήσεων που αφορούν το ΔΛΠ 36 είναι κατά πολύ χαμηλότερα από τα επίπεδα γνωστοποίησης των απαιτήσεων που αφορούν το ΔΛΠ 38. Ειδικότερα, η ανάλυση της έρευνας που πραγματοποιήθηκε δείχνει ότι η μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αναφέρεται κυρίως σε πληροφορίες που αφορούν τους ιδιοκτήτες των εταιριών, αλλά και σε πληροφορίες που δείχνουν τις προσδοκίες που έχουν τα διευθυντικά στελέχη. Παράλληλα, οι συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει μια θετική (αρνητική) σχέση ανάμεσα στα μέσα επίπεδα συμμόρφωσης γνωστοποιήσεων με τις τιμές της αγοράς (διασπορά της πρόβλεψης των αναλυτών). Τα αποτελέσματα, παρόλα αυτά, είναι πιο ακριβή για τις γνωστοποιήσεις που απαιτεί το ΔΛΠ 36 και αποτελούν σημαντικό παράγοντα για τη βελτίωση της ακρίβειας των προβλέψεων από τους αναλυτές. Συνοψίζοντας, τα συμπεράσματά των συγγραφέων του άρθρου προσθέτουν γνώση που αφορούν τις οικονομικές συνέπειες των υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων, και κάνουν έκκληση στους ρυθμιστές των προτύπων για να αυξήσουν την καθοδήγηση για την ορθότερη παρουσίαση των γνωστοποιήσεων και να βελτιώσουν τις οριζόμενες αρχές στην παρουσίαση και την γνωστοποίηση.

Οι Glaum et al. (2013) στη δική τους μελέτη και έρευνα αναπτύσσουν το επίπεδο της συμμόρφωσης που αφορά ένα μεγάλο δείγμα ευρωπαϊκών εταιριών, τα οποία έχουν υιοθετήσει και εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Οι συγγραφείς της συγκεκριμένης εργασίας εστιάζουν στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 3 “Συνενώσεις Επιχειρήσεων” και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει σημαντική μη-συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των παραπάνω προτύπων. Τα επίπεδα συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις των προτύπων καθορίζονται από τις μεταβλητές της εταιρείας και της κάθε χώρας, υποδεικνύοντας ότι η παραδοσιακή λογιστική και άλλοι ειδικοί παράγοντες που αφορούν κάθε χώρα, συνεχίζουν να έχουν σημαντικό ρόλο, παρόλο που γίνεται χρήση κοινών προτύπων αναφοράς, δηλαδή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Γίνεται προσδιορισμός, σε επίπεδο εταιρίας, της σημασίας της υπεραξίας, της προηγούμενης εμπειρίας με

τα ΔΠΧΠ, του τύπου του ελεγκτή και την ύπαρξη ελέγχου, την έκδοση μετοχών ή ομολόγων κατά την περίοδο αναφοράς, τη δομή της ιδιοκτησίας καθώς και τον κλάδο των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Αντίστοιχα γίνεται προσδιορισμός, σε επίπεδο χώρας, της ισχύς του συστήματος επιβολής και του μεγέθους της εθνικής χρηματιστηριακής αγοράς, που συνδέονται με τη συμμόρφωση που απαιτείται από τα ΔΠΧΑ.

Οι Petersen και Plenborg (2007) με τη σειρά τους, αναφέρουν στην εργασία τους την μελέτη για τον τρόπο με τον οποίο οι οντότητες εφαρμόζουν ελέγχους απομείωσης της υπεραξίας τους και στο πως υπολογίζουν το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών. Η έρευνα, την οποία υλοποίησαν οι συγγραφείς, περιλαμβάνει πέντε (5) συμπληρωμένα ερωτηματολόγια από οντότητες, οι οποίες αποτελούν το 73% των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Κοπεγχάγης και οι οποίες αναγνωρίζουν την υπεραξία στην Κατάσταση του Ισολογισμού. Σύμφωνα με την έρευνα, δεν υπάρχει ένας καθορισμένος τρόπος που να δείχνει ποια πρακτική ελέγχου απομείωσης της υπεραξίας είναι η σωστή. Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα αν το πρόβλημα έγκειται στο ότι οι οντότητες τείνουν να υιοθετούν μια προσέγγιση, η οποία να υποστηρίζει τις οργανωτικές και οικονομικές τους δομές ή εάν υπάρχει αβεβαιότητα στον τρόπο εφαρμογής του αντίστοιχου προτύπου που αφορά την απομείωση. Ένα από τα συμπεράσματα της ανάλυσης, είναι ότι ορισμένες από τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον ορισμό μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών από τις οντότητες δεν είναι σύμφωνες με τα απαιτούμενα του ΔΛΠ 36. Παρατηρήθηκε ότι λίγες επιχειρήσεις λειτουργούν με λιγότερες μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών από τα τμήματα που έχει, το οποίο από μόνο του αποτελεί παραβίαση του ΔΛΠ 36. Ακόμη, διαπιστώθηκαν ασυνέπειες στον τρόπο με τον οποίο οι οντότητες εκτιμούν το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων, καθώς καμία από τις οντότητες που συμμετείχαν στην έρευνα δεν χρησιμοποίησε τη μέθοδο επανάληψης για να μετατρέψει ένα προεξοφλητικό επιτόκιο μετά από φόρους σε ένα προεξοφλητικό επιτόκιο προ φόρων. Τέλος, παρατηρήθηκαν δυσκολίες στην προσαρμογή του κινδύνου στις ταμειακές ροές και στα προεξοφλητικά επιτόκια κατά τη δημιουργία μονάδων ταμειακών ροών.

2.2.3 Ανάλυση απομείωσης με δείγμα εταιριών που εδρεύουν Αυστραλία

Οι Carlin και Finch (2011) αναπτύσσουν στο ερευνητικό τους έργο τον τρόπο απομείωσης της υπεραξίας που υιοθετείται στην Αυστραλία και προσπαθούν να αποδείξουν κατά πόσο υπάρχει συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Το ερευνητικό ερώτημα που ανέπτυξαν παρουσιάζεται χρησιμοποιώντας ένα εμπειρικό αρχείο με έμφαση στις γνωστοποιήσεις υπό μορφή σημείωσης που εμφανίζονται στους ελεγμένους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς από 200 επιχειρήσεις με έντονη υπεραξία και οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών της Αυστραλίας κατά το έτος 2006. Οι δύο συγγραφείς κατέγραψαν τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις μεθοδολογίες απομείωσης παράλληλα με τις βασικές μεταβλητές εισροών για την εκτίμηση της ανακτήσιμα ποσά και κατόπιν αξιολόγησαν τον βαθμό στον οποίο αυτές οι γνωστοποιήσεις συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του AASB136. Τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης έρευνας δείχνουν συστηματική μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του καθεστώτος δοκιμών απομείωσης της υπεραξίας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ από μεγάλες εταιρίες της Αυστραλίας, όπως επίσης σημαντικές ανεπάρκειες στις τεχνικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται από τις εταιρείες, καθώς υποβάλλουν τα υπόλοιπα της υπεραξίας τους σε μορφή αποτίμησης της απομείωσης. Ταυτόχρονα γίνεται γνωστό το επίπεδο δυσκολίας που αντιμετωπίζουν οι μεγάλοι, εξελιγμένοι και καλά οργανωμένοι οικονομικοί οργανισμοί, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι προκλήσεις που συνδέονται με την αλλαγή των οικονομικών πρακτικών που χρησιμοποιούν καθώς γίνεται υποχρεωτική η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ από τις εταιρίες στην Αυστραλία. Η συγκεκριμένη εργασία περιέχει εμπειρικές γνώσεις σε όλες τις πτυχές της απομείωσης της υπεραξίας για αξία σε χρήση, δίκαιη αξία και μεικτής μεθόδου, καθώς και καταγραφή των ρυθμών αύξησης και των περιόδων πρόγνωσης.

Οι ίδιοι συγγραφείς, Carlin και Finch (2008) σε μια παλαιότερη τους έρευνα, σε ένα δείγμα από μεγάλες επιχειρήσεις της Αυστραλίας, αναφέρουν ότι η επιλογή του επιτοκίου έκπτωσης αντιπροσωπεύει έναν κεντρικό και ιδιαίτερα βασικό παράγοντα που επηρεάζει σημαντικά τα μοντέλα αποτίμησης αξίας. Υπάρχει μεγάλη εξάρτηση ανάμεσα στον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού με τον τρόπο υπολογισμού των προεξοφλημένων ταμειακών ροών, και επομένως η επιλογή του ανάλογου επιτοκίου από τις οντότητες επηρεάζει τη διαδικασία ελέγχου της απομείωσης. Το κυριότερο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν είναι ότι το προεξοφλητικό επιτόκιο που επιλέγουν οι οντότητες σχετίζεται άμεσα με τις απαντήσεις που προκύπτουν από τα

μοντέλα οικονομικής αποτίμησης της αξίας. Επιπλέον, οι αποφάσεις που αφορούν την επιλογή του προεξοφλητικού επιτοκίου είναι υψίστης σημασίας για την επίδραση που έχει το επιτόκιο αυτό στα αποτελέσματα των διαδικασιών ελέγχου της απομείωσης. Το πιο σημαντικό πρόβλημα, όμως, εμφανίζεται στη πιθανή ύπαρξη μεροληψίας στον τρόπο επιλογής του προεξοφλητικού επιτοκίου, καθώς τίθεται σε κίνδυνο η ποιότητα των αναφερόμενων κερδών, την εγκυρότητα των αποτιμήσεων και των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΠ.

2.2.4 Ανάλυση απομείωσης και σύγκριση των ΔΛΠ με US GAAP

Οι Husmann και Schmidt (2008) αναλύουν στην έρευνα τους ότι οι οικονομικοί οργανισμοί, οι οποίοι υποβάλλουν εκθέσεις σύμφωνα με όσα ορίζουν τα ΔΠΧΑ υποχρεούνται να καθορίσουν μια αξία χρήσης σε ευρώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Στο άρθρο τους που έχουν δημοσιεύσει γίνεται εκτενής ανάλυση, η οποία περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται η απομείωση στα στοιχεία του Ενεργητικού μιας οντότητας. Παράλληλα, γίνεται αναφορά και στα US GAAP, καθώς επίσης και στις σημαντικές διαφορές που εμφανίζει το ΔΛΠ 36 με τις αντίστοιχες απαιτήσεις που έχει το πρότυπο απομείωσης σύμφωνα με τα US GAAP. Σημαντικό σημείο που ανέλυσαν οι δύο συγγραφείς είναι τα σημεία εκκίνησης και η λειτουργική τους αλληλεξάρτηση, με δεδομένο ότι η αλληλεξάρτηση μεταξύ των σημείων εκκίνησης να αποτελεί πολύπλοκο θέμα. Με την έρευνα αυτή κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι μόνο ο σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους κεφαλαίου (WACC) αποτελεί το πλέον κατάλληλο σημείο εκκίνησης. Σύμφωνα με την πραγματοποιηθείσα ανάλυση, κατέληξαν επίσης στο σημαντικό συμπέρασμα ότι τα άλλα εναλλακτικά σημεία εκκίνησης δεν είναι αρκετά σαφή, ενώ παράλληλα η καθοδήγηση είναι δυνατόν να οδηγήσει τόσο σε σημαντικά λάθη μέτρησης όσο και να καταστήσει δυνατή τη διαχείριση των κερδών που έχει ένα οικονομικός οργανισμός.

Ο Kvaal (2010) σε έναν σχολιασμό της έρευνας των Husmann και Schmidt (2008) αναφέρει ότι οι δύο συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 σχετικά με τον τρόπο καθορισμού του προεξοφλητικού επιτοκίου για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των αναθεωρήσεων απομείωσης, η επιλογή του αυξητικού χρεωστικού επιτοκίου θα πρέπει να διαγραφεί. Σύμφωνα με τον συγγραφέα, το συμπέρασμα αυτό βασίζεται σε μια εσφαλμένη

αντίληψη για το τι σημαίνει αύξηση του δανεισμού και ότι το αυξητικό χρεωστικό επιτόκιο μπορεί να είναι μια χρήσιμη προσέγγιση στο κόστος κεφαλαίου, στα πλαίσια ενός μοντέλου τιμολόγησης περιουσιακών στοιχείων κεφαλαίου (CAPM). Σημαντική διαφορά ανάμεσα στο ΔΛΠ 36 και των κανόνων των USA GAAP, σχετικά με τους κανόνες για το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ότι τα ΔΛΠ είναι λεπτομερή και προσεγγίζουν προσεκτικά το ιδανικό CAPM, ενώ αντίθετα τα USA GAAP έχουν πιο γενικό και επιφανειακό χαρακτήρα και εμφανίζουν έλλειψη θεωρητικών βάσεων. Το ΔΛΠ 36 παρέχει λεπτομερείς οδηγίες σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού μιας παρούσας αξίας για έλεγχο απομείωσης. Παρόλα αυτά, ενέχουν κίνδυνοι που συνεπάγεται η παροχή τέτοιων οδηγιών, είτε αυτές μπορεί να είναι ακατάλληλες ή μπορεί να προκαλέσουν σύγχυση εάν είναι διφορούμενες και καθόλου συγκεκριμένες. Ο συγγραφέας προσθέτει, επίσης, ότι το ισχύον ΔΛΠ 36 αποτελεί μια πολύ σημαντική διαφορά ανάμεσα στα ΔΠΧΑ και τα USA GAAP, καθώς αυξάνει ανησυχίες, για τον τρόπο με τον οποίο η παρούσα αξία της λογιστικής αποτίμησης αντιμετωπίζεται. Τέλος, ο συγγραφέας προτείνει ότι στην προσπάθεια για παγκόσμια σύγκλιση στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, είναι σημαντικό να δίνεται προτεραιότητα στην επίτευξη κοινής κατανόησης των θεμελιωδών στοιχείων της προεξόφλησης που εφαρμόζεται στις λογιστικές μετρήσεις αποτίμησης της αξίας.

Οι Jerman και Manzin (2008) στο άρθρο τους παρουσιάζουν μια επισκόπηση της νέας λογιστικής αντιμετώπισης της υπεραξίας των οντοτήτων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) καθώς και με τις Αμερικανικές Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (USA GAAP). Σύμφωνα με τα νέα λογιστικά πρότυπα, η υπεραξία που αποκτήθηκε μέσω μιας συνένωσης οργανισμών πλέον δεν υπόκειται σε απόσβεση, αλλά οφείλει να εξετάζεται για απομείωση. Στόχος του νέου Διεθνούς Χρηματοοικονομικού Λογιστικού Προτύπου ήταν να προχωρήσει προς τη διεθνή σύγκλιση της λογιστικής παρακολούθησης των μεταβολών της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας. Παρόλα αυτά, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των περιπτώσεων που εξακολουθούν να υφίστανται. Στο άρθρο τους οι παραπάνω συγγραφείς αναλύουν τις σημαντικότερες αλλαγές του κανονισμού που ορίστηκαν τα τελευταία χρόνια και τις βασικές διαφορές ανάμεσα στις δύο λογιστικές πρακτικές. Με την έρευνα που ανέπτυξαν, κατέληξαν στο συμπέρασμα, ότι η υπεραξία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο για τις εταιρείες αντιπροσωπεύει ένα μελλοντικό όφελος και η εφαρμογή του νέου λογιστικού προτύπου προκάλεσε δύο σημαντικές αλλαγές: η υπεραξία δεν αποσβένεται πλέον και συγκεντρώνει ενδιαφέρον η μέθοδος που θα πρέπει να χρησιμοποιείται στο εξής για να

εμφανίζονται οι μεταβολές της αξίας της υπεραξίας μιας οντότητας. Υπάρχουν διαφορετικές απόψεις όσον αφορά το περιεχόμενο πληροφοριών που αφορούν τα έξοδα απομείωσης και το υποκειμενικό μέρος της νέας λογιστικής αντιμετώπισης που ορίζουν τα ΔΠΧΑ και παρά τις προσπάθειες που καταβλήθηκαν για να υπάρξει σύγκλιση στις μεθόδους αντιμετώπισης της υπεραξίας, εξακολουθεί να μην υπάρχει ένας γενικά αποδεκτός ορισμός της υπεραξίας που να εφαρμόζεται σε ολόκληρο τον κόσμο. Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι συγγραφείς καταλήγουν ότι παρά τις προσπάθειες του FASB και του IASB, συνεχίζει να μην υπάρχει μια καθολικά αποδεκτή λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας από τις οντότητες.

2.2.5 Ανάλυση απομείωσης και μέτρηση της ποιότητας παροχής των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων

Ο Basu (2017) αναφέρει στη δική της έρευνα ότι τα τελευταία χρόνια παρατηρήθηκε μια αύξηση της σύγκλισης στις λογιστικές πρακτικές γύρω, ώστε να μπορέσει να επιτευχθεί παροχή υψηλής ποιότητας οικονομικών πληροφοριών από τις οικονομικές οντότητες. Με τις συνεχείς εξαγορές και συγχωνεύσεις των οντοτήτων, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αυτών αποτελούν ολοένα και μεγαλύτερο ποσοστό της αξίας των οντοτήτων. Η αξία από άυλα περιουσιακά στοιχεία στις οντότητες έχει αυξηθεί σημαντικά στη σημερινή οικονομία, πράγμα που θέτει ακόμα πιο σημαντική την προσεκτική παρακολούθηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η συγκεκριμένη έρευνα αναλύει τα αποτελέσματα που έφερε η μετάβαση των λογιστικών πρακτικών από την απόσβεση της αξίας στην απομείωση αυτή. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στα διάφορα μέτρα που έχουν ληφθεί από οργανισμούς ρύθμισης, για να επιτευχθεί η σύγκλιση του λογιστικού προτύπου, που αφορά την απομείωση, και που έχει στόχο την ανάπτυξη μιας ενιαίας δέσμης υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης, η οποία να μπορεί να χρησιμοποιηθεί από διάφορες χώρες.

Ο Lhaopadchan (2010) στην εργασία του αναλύει ότι οι περισσότερες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων δεν αντικατοπτρίζουν επαρκώς την αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα να παρέχουν δυνητικά παραπλανητικές πληροφορίες στους χρήστες αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Ο κύριος πυρήνας του άρθρου αφορά την εισαγωγή της εύλογης αξίας στην λογιστική επιστήμη, με έμφαση στον τρόπο διαχείρισης της υπεραξίας που προέρχεται από συνενώσεις εταιριών. Στη συγκεκριμένη εργασία

ο συγγραφέας κάνει λόγο για τον βαθμό με τον οποίο μπορεί ικανοποιητικά να αναγνωρισθεί η αποκτηθείσα υπεραξία, καθώς και η αναγνώριση πιθανής απομείωσης της. Δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στο γεγονός αν η αναγνώριση απομείωσης της υπεραξίας έχει οδηγήσει σε βελτίωση των πληροφοριών που λαμβάνουν οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει είναι ότι παρόλο που υπάρχουν οφέλη, λόγω της λογιστικής της εύλογης αξίας, φαίνεται ότι εξαιτίας προσωπικών συμφερόντων και ανησυχιών για τον τρόπο διαχείρισης των αποδοχών, υπάρχει κατεύθυνση προς αποφάσεις για απομείωσης της αποκτηθείσας υπεραξίας.

Οι Devalle και Rizzato (2013) αναλύουν στο άρθρο τους τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας που πραγματοποίησαν και τα οποία αφορούν την ποιότητα της υποχρεωτικής γνωστοποίησης όπως ορίζουν το ΔΠΧΑ 3 “Συνενώσεις Επιχειρήσεων” και το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Σκοπός της συγκεκριμένης ανάλυσης είναι να γίνει εκτενής έλεγχος των παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα των γνωστοποιήσεων για την αναγνώριση, τη μέτρηση και την απομείωση της αξίας της υπεραξίας των οντοτήτων. Η έρευνα υλοποιήθηκε σε ένα δείγμα από ιταλικές εταιρίες, οι οποίες ανήκουν στον βασικό δείκτη του χρηματιστηρίου FTSE/MIB40 και οι οποίες αντιπροσωπεύουν το 80% της συνολικής αγοράς των ιταλικών επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τους παραπάνω συγγραφείς, η διεθνής οικονομική κρίση έχει ωθήσει πολλές επιχειρήσεις να συγχωνευτούν μεταξύ τους με συνέπεια να πρέπει να αναγνωρίζεται απομείωση της αξίας της αποκτώμενης υπεραξίας ή ακόμα και να γίνεται δύο φορές το χρόνο έλεγχος για απομείωση της αξίας και αναστροφή αυτής. Στην έρευνα αυτή αναλύεται το ΔΠΧΠ 3 και γίνεται εκτενής περιγραφή της περίπτωσης που μια επιχείρηση αποκτά τον έλεγχο μιας άλλης επιχείρησης (απόκτηση ή συγχώνευση) και πρέπει να γνωστοποιηθούν πολλές πληροφορίες, όπως για παράδειγμα η απόκτηση και η ημερομηνία της απόκτησης, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου μετοχών και περιγραφή του τρόπου με τον οποίο ο αποκτών απέκτησε τον έλεγχο της επιχείρησης, μια ποιοτική περιγραφή των παραγόντων που συνθέτουν την αναγνωρισμένη υπεραξία. Επίσης, γίνεται ανάλυση του ΔΛΠ 36 και ότι σύμφωνα με τους κανόνες που θέτει, οι εταιρίες οφείλουν να γνωστοποιούν τη λογιστική αξία της υπεραξίας που κατανέμεται στις μονάδες ταμειακών ροών, τη βάση στην οποία μπορεί να αξιοποιηθεί η μονάδα του ποσού που καθορίστηκε, καθώς και το προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόστηκε στην προβολή των ταμειακών ροών. Στόχος της έρευνας αυτής είναι εάν η υποχρεωτική γνωστοποίηση παρουσιάζεται στις Σημειώσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθώς και η

ανάλυση των παραγόντων που επηρεάζουν το μοντέλο παλινδρόμησης Dscore σύμφωνα με το οποίο έγινε ο έλεγχος των δεδομένων. Πραγματοποιήθηκε ανάλυση σε οκτώ (8) βασικές πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΛΠ 36 και τα συμπεράσματα που προέκυψαν δείχνουν ότι δεν γνωστοποιούν όλες οι ενοποιημένες εταιρίες τα δεδομένα που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τέλος, οι συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι βασικοί παράγοντες που καθορίζουν την ποιότητα των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων είναι μεταξύ άλλων η μόχλευση, τα έσοδα, οι αγοραίες τιμές και η απόδοση των πωλήσεων (ROS).

2.2.6 Επισκόπηση βιβλιογραφίας για την αναστροφή απομείωσης

Οι Duh et al. (2009) πραγματοποίησαν έρευνα με δείγμα πενήντα πέντε (55) οντότητες της Ταιβάν, οι οποίες εκτέλεσαν αναστροφή απομείωσης κατά την περίοδο 2005-2007. Στην συγκεκριμένη έρευνα γίνεται ανάλυση το κατά πόσο η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, η οποία είχε αναγνωρισθεί, αποτελεί ιδανική ευκαιρία για τη διαχείριση των κερδών, καθώς και εάν η συμπεριφορά αυτή συνδέεται με τα κίνητρα για διαχείριση των κερδών από τα στελέχη μιας οντότητας. Τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τα εμπειρικά αποτελέσματα της έρευνας αυτής, δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις που αναγνωρίζουν περισσότερες ζημίες απομείωσης, έχουν πιο πολλές πιθανότητες να αντιστρέψουν τις ζημίες αυτές και όταν το κάνουν μπορεί να αποφευχθεί η μείωση των κερδών σε μια επόμενη οικονομική περίοδο. Η συμπεριφορά αυτή φαίνεται να υιοθετείται περισσότερο από οντότητες με υψηλότερα ποσοστά χρέους.

Οι Rennekamp et al. (2014) στην έρευνα που υλοποίησαν, εξέτασαν τον τρόπο με τον οποίο η αντιστρεψιμότητα της επίδρασης λογιστικής των απομειώσεων της αξίας των περιουσιακών στοιχείων έχει σημαντικές επιπτώσεις στις επενδυτικές αποφάσεις των διευθυντικών στελεχών των οντοτήτων. Οι παραπάνω συγγραφείς πραγματοποίησαν δύο πειράματα, στα οποία οι συμμετέχοντες ενεργούν ως CEO μιας οντότητας που υφίσταται μια μεγάλη εξασθένιση προτερημάτων σε ένα από τα τμήματα της. Χρησιμοποιώντας ως βάση προηγούμενη ψυχολογική έρευνα που αναλύει τη γνωστική ασυμμετρία και αντιστρεψιμότητα των αποφάσεων, προέκυψε η διαπίστωση ότι τα διευθυντικά στελέχη που είναι υπεύθυνοι για την απόφαση καταγραφής της απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων, επενδύουν περισσότερο στα τμήματα που εμφανίζουν μεγαλύτερη εξασθένιση των προτερημάτων τους, όταν η λογιστική επίδραση της απομείωσης είναι αντιστρεπτή σε σχέση με όταν είναι μη αναστρέψιμη. Το

συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο με την ιδέα, ότι τα αντιστρέψιμα αποτελέσματα λογιστικής απομείωσης ενθαρρύνουν τις προσπάθειες να αλλαχτεί η έκβαση των ταμειακών ροών, ενώ τα αμετάκλητα αποτελέσματα λογιστικής απομείωσης ενθαρρύνουν την αναθεώρηση πεποίθησης, ούτως ώστε να οργανώσουν ορθολογικά την έκβαση των ταμειακών ροών. Παράλληλα, σύμφωνα με τη θεωρία της γνωσιακής ασυμφωνίας παρατηρείται, ότι τα διευθυντικά στελέχη, τα οποία δεν είναι υπεύθυνα για την απόφαση να επηρεάσουν αρνητικά ένα περιουσιακό στοιχείο με την εφαρμογή της απομείωσης και τα διευθυντικά στελέχη που έχουν την ευκαιρία να αρνηθούν να πάρουν την ευθύνη της απόφασης για την εφαρμογή της απομείωσης της αξίας του ενεργητικού δεν διαφέρουν μεταξύ τους, ως προς την επένδυσή τους στο υποβαθμισμένο τμήμα της οντότητας, ανεξάρτητα από την αντιστρεψιμότητα της απομείωσης που έχει εφαρμοστεί.

2.3 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η επισκόπηση βιβλιογραφίας, η οποία αφορά τη λογιστική απομείωσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζει το ΔΛΠ 36. Κάθε ενότητα παρουσίασε μελέτες για διαφορετικές πτυχές προσέγγισης του συγκεκριμένου λογιστικού προτύπου.

Σύμφωνα με όσα αναλύθηκαν παραπάνω, το ΔΛΠ 36 μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις των διευθυντικών στελεχών των οντοτήτων και να επηρεάσει σημαντικά τον τρόπο διαχείρισης των αποτελεσμάτων. Επίσης, το πρότυπο εμφανίζει ομοιότητες στον τρόπο εφαρμογής του σε χώρες της Ευρώπης, στην Αυστραλία αλλά και στις ΗΠΑ, το οποίο δείχνει ότι υπάρχει προσπάθεια παρουσίασης των στοιχείων με συνέπεια. Επιπροσθέτως, το ΔΛΠ 36 έχει απαιτήσεις που αφορούν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που πρέπει να εμφανίζει μια οντότητα που το εφαρμόζει στα περιουσιακά της στοιχεία, το οποίο βελτιώνει την αποδοτικότητα των πληροφοριών που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Κεφάλαιο 3

Θεσμικό Πλαίσιο

3.1 Εισαγωγή

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι ένα σύνολο από πρότυπα τα οποία εφαρμόζονται από οικονομικές οντότητες σε ολόκληρο τον κόσμο και τα οποία εκδίδει το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Η εφαρμογή των προτύπων αυτών επιτυγχάνει την ομοιόμορφη παρουσίαση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, με αποτέλεσμα να παρέχονται πληροφορίες στους χρήστες, οι οποίες έχουν ενιαίο τρόπο μέτρησης και παρουσίασης.

Ένα από τα ΔΠΧΑ είναι και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, το οποίο αναλύει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που κάθε εταιρία οφείλει να δημοσιεύει.

Σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι η εξασφάλιση μιας εταιρίας, μέσω διάφορων ενεργειών, να έχει περιουσιακά στοιχεία, τα οποία εμφανίζονται με αξία η οποία δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους (Νεγκάκης, 2015). Ένα στοιχείο το οποίο εμφανίζεται με αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του, σημαίνει ότι η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ποσό που θα ανακτηθεί από τη χρήση ή την πώληση αυτού του στοιχείου. Πιο συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 36 πραγματεύεται τα εξής:

- ενδείξεις ύπαρξης απομείωσης,
- μέτρηση του ανακτήσιμου ποσού,
- αναγνώριση και αποτίμηση της ζημίας απομείωσης,
- το μέγεθος της απομείωσης που αφορά Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ),
- την περίπτωση αναστροφής μιας απομείωσης και
- τις γνωστοποιήσεις που είναι απαραίτητες.

3.2 Ιστορική αναδρομή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 δεν ήταν πάντα με τη μορφή που είναι εδραιωμένο σήμερα. Κατά καιρούς υποβλήθηκε σε τροποποιήσεις, οι οποίες είχαν άμεση εξάρτηση με τις αλλαγές των οικονομικών συνθηκών που υπήρχαν. Πιο συγκεκριμένα (Deloitte):

- Μάιος 1997: Παρουσιάζεται το Σχέδιο Έκθεσης E55 που αφορά στην απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού.
- Ιούνιος 1998: Δημοσιεύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αφορούν περιόδους από 1^η Ιουλίου 1999 και έπειτα.
- 31 Μαρτίου 2004: Δημοσιεύεται το αναθεωρημένο ΔΛΠ 36. Το τροποποιημένο πρότυπο βρίσκει εφαρμογή στην υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτήθηκαν μέσα από συνενώσεις εταιριών και για τα οποία η ημερομηνία συμφωνίας είναι η 31^η Μαρτίου 2004, ενώ για τα υπόλοιπα στοιχεία αναδρομικά από την αρχή ης πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει από την 31^η Μαρτίου 2004.
- 22 Μαΐου 2008: Δημοσιεύεται το εκ νέου αναθεωρημένο ΔΛΠ 36. Η τροποποίηση αφορά ετήσιες βελτιώσεις για τη γνωστοποίηση εκτιμήσεων προκειμένου να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού και βρίσκει εφαρμογή στις ετήσιες περιόδους που ξεκινάνε από την 1^η Ιανουαρίου 2009.
- 16 Απριλίου 2009: Δημοσιεύεται το εκ νέου αναθεωρημένο ΔΛΠ 36. Η τροποποίηση αφορά ετήσιες βελτιώσεις για τις μονάδες λογιστικής που καθορίζουν τον έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας και μέχρι πρότινος χρησιμοποιούνταν τμήματα του ΔΠΧΠ 8. Το πρότυπο βρίσκει εφαρμογή στις ετήσιες περιόδους που ξεκινάνε από την 1η Ιανουαρίου 2010.
- 29 Μαΐου 2013: Δημοσιεύεται το εκ νέου αναθεωρημένο ΔΛΠ 36. Η τροποποίηση αφορά ετήσιες βελτιώσεις για τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις των ανακτήσιμων ποσών που αναφέρονται σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Το πρότυπο βρίσκει εφαρμογή στις ετήσιες περιόδους που ξεκινάνε από την 1η Ιανουαρίου 2013.

3.3 Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 36 έχει πεδίο εφαρμογής όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνει το Ενεργητικό ενός Ισολογισμού, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων. Τα στοιχεία που εξαιρούνται επιδέχονται την εξαίρεση λόγω συγκεκριμένων προτύπων, σύμφωνα με τα οποία αποτιμώνται και επιμετρώνται οι αξίες τους. Παρακάτω αναλύεται το πεδίο εφαρμογής (Grant Thornton, 2016) του ΔΛΠ 36 στα στοιχεία του Ενεργητικού.

- Στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία είναι διαθέσιμα προς χρήση,
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία ταξινομούνται ως θυγατρικές, κοινοπραξίες, και η επιμέτρηση τους γίνεται στο κόστος με σκοπό τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων,
- Επενδυτικά ακίνητα, των οποίων η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος,
- Ενσώματα πάγια, τα οποία συμπεριλαμβάνουν και αναπροσαρμοσμένα στοιχεία του ενεργητικού και
- Άυλα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία συμπεριλαμβάνουν αναπροσαρμοσμένα στοιχεία του ενεργητικού καθώς και της υπεραξίας.

3.4 Βασικές Έννοιες – Ορισμοί

Προτού γίνει η ανάλυση του ΔΛΠ 36, είναι σημαντικό να παρουσιαστούν ορισμένες βασικές έννοιες και ορισμοί που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή αυτού του προτύπου (Amiraslani, Iatridis και Pope, 2013).

Λογιστική αξία: αναφέρεται στο ποσό με το οποίο εμφανίζεται ένα στοιχείο του Ενεργητικού στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

Αξία λόγω χρήσης: αναφέρεται στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που μπορεί να αντλήσει ένα πάγιο στοιχείο.

Εύλογη αξία: αναφέρεται στην τιμή στην οποία θα πουλούσε κάποιος το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, εάν επρόκειτο για μια κανονική συναλλαγή ανάμεσα σε άτομα που συμμετέχουν στην αγορά.

Ανακτήσιμο ποσό: αναφέρεται στο ποσό ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου το οποίο διακρίνεται συγκρίνοντας την εύλογη αξία, αφού έχουν αφαιρεθεί τα κόστη διάθεσης, με την αξία λόγω χρήσης και επιλέγοντας το μεγαλύτερο ποσό εξ αυτών.

Ζημία απομείωσης: αναφέρεται στο ποσό που η λογιστική αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Απόσβεση: αναφέρεται στο ποσό που κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός πάγιου στοιχείου καθ' όλη την ωφέλιμη ζωή του.

Αποσβεστέο ποσό: αναφέρεται στο κόστος κτήσης ενός πάγιου στοιχείου, αφού αφαιρεθεί τυχόν υπολειμματική αξία.

Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ): αναφέρεται στη μικρότερη δυνατή ομάδα στοιχείων του Ενεργητικού, τα οποία μπορούν να δημιουργήσουν ταμειακές ροές και τα οποία είναι ανεξάρτητα από τις λοιπές ταμειακές ροές που δημιουργούν άλλα στοιχεία του ενεργητικού.

Κόστη Διάθεσης: αναφέρεται στο κόστος που είναι δυνατόν να κατανεμηθεί άμεσα στη διάθεση ενός πάγιου στοιχείου.

3.5 Εφαρμογή της απομείωσης

3.5.1 Μέτρηση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36

Υπάρχουν δύο μέθοδοι μέτρησης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αυτές είναι οι εξής:

- το ιστορικό κόστος και
- η εύλογη αξία.

Ιστορικό κόστος

Προτού γίνει η υιοθέτηση του ΔΛΠ 36 από τις οικονομικές οντότητες, οι εταιρίες ακολουθούσαν ως μέθοδο μέτρησης της αξίας των στοιχείων το ιστορικό κόστος. Ακολουθώντας αυτή τη μέθοδο, οι εταιρίες όφειλαν να καταγράφουν το κόστος ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου κατά την αγορά του και να εμφανίζεται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού. Παράλληλα, όφειλε να εμφανίζει τα επόμενα χρόνια από την αγορά το ετήσιο ποσό της απόσβεσης του πάγιου

στοιχείου. Σύμφωνα με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους και των αποσβέσεων, γίνεται καταγραφή του κόστους, το οποίο επενδύεται στην παραγωγή ως περιουσιακό στοιχείο.

Εύλογη αξία

Από τη στιγμή που υιοθετήθηκε το ΔΛΠ 36 εμφανίστηκε και η έννοια της “εύλογης αξίας μείον τα κόστη πώλησης”. Με την έννοια αυτή ορίζεται το ποσό που μπορεί να αντληθεί από την πώληση ενός πάγιου στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών σε μια συναλλαγή, η οποία λαμβάνει χώρα σε καθαρά εμπορική βάση ανάμεσα σε δύο συναλλασσόμενα μέρη, μείον τα έξοδα διάθεσης. Ο καλύτερος τρόπος μέτρησης της εύλογης αξίας μείον τα κόστη πώλησης είναι η τιμή που συμφωνείται σε μια δεσμευτική σύμβαση πώλησης σε μια συναλλαγή, η οποία λαμβάνει χώρα σε καθαρά εμπορική βάση και η οποία προσαρμόζεται στις πρόσθετες δαπάνες άμεσα αποδοτέες στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος διάθεσης. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν αποδείξεις για τις πιο πάνω συνθήκες, τότε η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στις καλύτερες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες για να αντικατοπτρίζουν το ποσό που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να αντικατοπτρίσει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ γνωστών και πρόθυμων μερών, αφού αφαιρεθούν τα έξοδα διάθεσης. (ΔΛΠ 36). Υπάρχουν διάφορες αρχές για την εκτίμηση της εύλογης αξίας (Ernst & Young, 2010). Τέτοια αρχή μπορεί να αποτελεί το γεγονός, ότι ο υπολογισμός της εύλογης αξίας, αφού αφαιρεθεί το κόστος πώλησης, θα πρέπει να αντανakλά όλα τα μελλοντικά γεγονότα που θα επηρέαζαν τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από ένα τυπικό συμμετέχοντα στην αγορά κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή ότι η εύλογη αξία πρέπει να αντανakλά πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια σχετικά με την εκτίμηση της αγοράς για τις μελλοντικές ταμειακές ροές.

Κατά τη διαδικασία της εφαρμογής της εύλογης αξίας αναγνωρίζονται δύο είδη αποτίμησης:

- αυτή της αγοραίας αξίας (ή της καθαρής τιμής πώλησης) και
- αυτή της αξίας χρήσης (ή της αξίας χρήσης).

Σε ότι αφορά την αγοραία αξία (ή αλλιώς την καθαρή τιμή πώλησης), τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στον ισολογισμό των οντοτήτων στην τιμή αγοράς της μεταπώλησης

κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η "αξία χρήσης" είναι η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών (CGU) (Ernst & Young, 2010). Προκειμένου να υπολογιστεί η "αξία χρήσης", πρέπει πρώτα να γίνει εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, που αναμένεται να προκύψουν από την περιουσιακή κατάσταση. Παράλληλα, πρέπει να εκτιμηθούν οι προσδοκίες για πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος αυτών των μελλοντικών ταμειακών ροών. Τέλος, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να εκτιμηθούν ή να προβλεφθούν και οι άλλοι παράγοντες που συμμετέχουν στην αγορά και μπορεί να αντικατοπτρίζουν συνέπειες στον τρόπο τιμολόγησης των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένει η οντότητα να αντλήσει από το στοιχείο του ενεργητικού.

3.5.2 Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού

Προκειμένου να μπορέσει να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου πρέπει πρώτα να γίνει ο προσδιορισμός τόσο του ποσού της εύλογης αξίας, αφού αφαιρεθεί το κόστος διάθεσης όσο και του ποσού της αξίας λόγω χρήσης του. Στην περίπτωση που κάποιο από τα δύο ποσά υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, τότε είναι εμφανές ότι το συγκεκριμένο στοιχείο δεν έχει υποστεί απομείωση.

Για τον έλεγχο της απομείωσης και του προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού είναι απαραίτητος ο υπολογισμός του ποσού της εύλογης αξίας μειωμένο με τα κόστη διάθεσης, καθώς και της αξίας λόγω χρήσης. Η αξία λόγω χρήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα παρακάτω:

- με εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, τα οποία μπορεί να αντλήσει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο,
- με τη διαχρονική αξία του χρήματος, αφού ληφθεί υπόψη το risk free επιτόκιο,
- με αναμενόμενες προσδοκίες για πιθανή μεταβολή του ποσού ή και του χρονοδιαγράμματος των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών,
- με την αβεβαιότητα που μπορεί να ενέχει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο και

- με διάφορα στοιχεία που επηρεάζουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές που μπορεί να αντλήσει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

3.5.3 Εξαιρέσεις από τον υπολογισμό της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης

Το ΔΛΠ 36 δίνει τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να μην προχωρήσουν σε υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, ακόμα και όταν έχουν εμφανιστεί ενδείξεις απομείωσης ή ακόμα και κατά τη διενέργεια των ετήσιων ελέγχων απομείωσης. Οι περιπτώσεις απαλλαγής από την υποχρέωση υπολογισμού της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεση και της αξίας λόγω χρήσης είναι οι εξής:

- Άυλα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση, καθώς και η υπεραξία. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να εξετάζονται για απομείωση τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Παρόλα αυτά, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η σημαντικότητα της διαφοράς ανάμεσα στο ανακτήσιμο ποσό και τη λογιστική αξία, δηλαδή πόσο μεγάλη είναι αυτή η διαφορά και πόσο ευμετάβλητη. Στην περίπτωση που η διαφορά είναι μεγάλη και η μεταβλητότητα των ποσών είναι μικρή, τότε δεν χρειάζεται να γίνεται ετήσιος έλεγχος για απομείωση.
- Άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, για τα οποία είναι δυνατή η χρήση των πιο πρόσφατων αναλυτικών υπολογισμών του ανακτήσιμου ποσού του περιουσιακού στοιχείου, οι οποίοι, όμως, διενεργήθηκαν σε μία προγενέστερη περίοδο, εφόσον ικανοποιούνται όλες οι ακόλουθες σημαντικές προϋποθέσεις:
 - i) το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές από συνεχόμενη χρήση, οι οποίες είναι στο μεγαλύτερο μέρος τους ανεξάρτητες από αυτές άλλων στοιχείων,
 - ii) οι υπολογισμοί έδειξαν ότι το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του και
 - iii) σύμφωνα με την ανάλυση των πρόσφατων γεγονότων προκύπτει, ότι δεν είναι πιθανή η μεγάλη μεταβολή του ανακτήσιμου ποσού, σε ότι αφορά τη διαφορά του από την λογιστική αξία του πάγιου στοιχείου.

Σε ότι αφορά την υπεραξία που έχει κατανεμηθεί σε μια ΜΔΤΡ κατά την τρέχουσα περίοδο, ο έλεγχος απομείωσης της μπορεί να στηρίζεται στους πιο πρόσφατους λεπτομερείς υπολογισμούς του ανακτήσιμου ποσού, εφόσον επίσης πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- α) τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, τα οποία εμπεριέχονται στη ΜΔΤΡ δεν έχουν υποστεί μεταβολή τέτοια που να θεωρηθεί σημαντική σε σχέση με τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- β) οι υπολογισμοί έδειξαν ότι το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ είναι σημαντικά μεγαλύτερο από την λογιστική αξία της και
- γ) σύμφωνα με την ανάλυση των πρόσφατων γεγονότων προκύπτει, ότι δεν είναι πιθανή η μεγάλη μεταβολή του ανακτήσιμου ποσού, σε ότι αφορά τη διαφορά του από την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ.

3.5.4 Αναγνώριση ζημίας απομείωσης

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36, όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, τότε αυτό οφείλει να υποστεί απομείωση της αξίας του. Η διαφορά αυτή που προκύπτει από την σύγκριση της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού αποτελεί την ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της εκάστοτε οικονομικής περιόδου, εκτός αν υπάρχουν εξαιρέσεις που αφορούν αναπροσαρμοσμένα στοιχεία. Όταν ισχύει αυτή η περίπτωση, τότε η εταιρία οφείλει να ακολουθήσει τις οδηγίες και τους κανόνες που θέτει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις”. Σύμφωνα με τα παραπάνω, όταν η ζημία απομείωσης αφορά ένα μη-αναπροσαρμοσμένο στοιχείο τότε το ποσό επιβαρύνει απευθείας τα αποτελέσματα.

Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή αν η ζημία απομείωσης αφορά ένα αναπροσαρμοσμένο στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38, τότε το ποσό της ζημίας απομείωσης αντιμετωπίζεται ως μια μείωση της αναπροσαρμογής και αναγνωρίζεται άμεσα στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, μειώνοντας το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής που αφορά αυτό το πάγιο περιουσιακό στοιχείο (Ernst & Young, 2010).

Όπως ορίζει το ΔΛΠ 36, οι ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από μια οντότητα θα πρέπει να εμφανίζονται στα Αποτελέσματα Χρήσης, και πιο συγκεκριμένα στα έσοδα από

συνεχιζόμενες δραστηριότητες προ φόρων. Επίσης, οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν ακριβή περιγραφή του απομειωμένου περιουσιακού στοιχείου, όπως και των συνθηκών των οποίων οδήγησαν στην εφαρμογή της απομείωσης. Σύμφωνα με το IASB, για να μπορεί να γίνει σωστός προσδιορισμός για το εάν ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο ή όχι, πρέπει να γίνεται τακτικός έλεγχος της λογιστικής αξίας και της αξίας λόγω χρήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

3.5.5 Αναστροφή ζημίας λόγω απομείωσης

Τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης (Νεγκάκης, 2015) ενδέχεται να υποδηλώνουν ότι μια ζημία απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με εξαίρεση την υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή να έχει μειωθεί (Ernst & Young, 2010). Είναι σημαντικό στο τέλος κάθε οικονομικής περιόδου, οι εταιρίες να ελέγχουν εάν τα ποσά που αναφέρονται σε ζημίες απομείωσης συνεχίζουν να υφίστανται ή εάν αυτά έχουν υποβληθεί σε μεταβολές. Όταν ισχύει η δεύτερη περίπτωση, τότε η εταιρία έχει το δικαίωμα να αναστρέψει το ποσό αυτό, αλλά με ορισμένους περιορισμούς.

Οι εξωτερικές πηγές πληροφόρησης περιγράφουν ενδείξεις που αφορούν τα εξής:

- σημαντική αύξηση της αγοραίας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μέσα σε μια οικονομική χρήση,
- σημαντικές μεταβολές στο περιβάλλον της επιχείρησης (τεχνολογικές, οικονομικές, νομικές κλπ.) οι οποίες επηρεάζουν την λειτουργία της επιχείρησης με θετικό τρόπο και
- σημαντική μείωση των αγοραίων επιτοκίων και των ποσοστών απόδοσης επενδύσεων, τα οποία οδηγούν σε αύξηση του ανακτήσιμου ποσού του συγκεκριμένου στοιχείου.

Επιπλέον, οι εσωτερικές πηγές πληροφόρησης περιγράφουν ενδείξεις που αφορούν τα εξής:

- σημαντικές αλλαγές στον τρόπο και βαθμό χρήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο έχει θετική επιρροή στη λειτουργία της επιχείρησης και
- σημαντικές αποδείξεις για αποδοτικότερη χρήση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Στην περίπτωση που είναι αναγκαία η αναγνώριση της αναστροφής μιας απομείωσης που έχει εφαρμοστεί σε πρότερο χρόνο, τότε η αναστροφή της ζημίας απομείωσης του πάγιου

περιουσιακού στοιχείου δεν επιτρέπεται να οδηγεί σε ποσό, το οποίο να υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, την οποία θα είχε εάν δεν είχε εφαρμοστεί η απομείωση. Η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η μέθοδος απόσβεσης και η υπολειμματική αξία πρέπει να αναθεωρούνται και να προσαρμόζονται, όταν υφίστανται ενδείξεις για απομείωση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 130 του ΔΛΠ 36, οι οικονομικοί οργανισμοί οφείλουν να αποκαλύπτουν με σαφήνεια και ακρίβεια τα κύρια γεγονότα και τις περιστάσεις, οι οποίες οδήγησαν σε αναγνώριση μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης, εφόσον αυτή η αναστροφή αποτελεί ένα σημαντικό ποσό για την εταιρία (Tsalavoutas, Andre και Dionysiou, 2014). Τέλος, το ΔΛΠ 36 απαγορεύει ρητά την αναστροφή των ζημιών απομείωσης που αναφέρονται στην υπεραξία της εταιρίας. Για απομειώσεις αναγνωρισμένες για οποιοδήποτε στοιχείο εκτός από την υπεραξία μιας εταιρίας, σε περίπτωση μετέπειτα αύξησης του ανακτήσιμου ποσού, η αναστροφή της ζημίας απομείωσης επιτρέπεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Παρόλα αυτά, δεν επιτρέπεται να γίνει αναγνώριση απομείωσης για υπεραξία. Σε αυτή την περίπτωση, το ΔΛΠ 36 ορίζει, ότι οι οικονομικές οντότητες οφείλουν να εμφανίζουν το ποσό που προέρχεται από αναστροφή ζημίας απομείωσης και να το αναγνωρίσουν στα αποτελέσματα. Επιπλέον, το πρότυπο απαιτεί από τις οντότητες να γνωστοποιήσουν τα στοιχεία των συνολικών εσόδων, των οποίων παλαιότερες ζημίες απομείωσης έχουν αντιστραφεί, όπως επίσης και το ποσό αναστροφής ζημίας απομείωσης που προέρχεται από αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αναγνωριστεί.

3.6 Δημιουργία μονάδων ταμειακών ροών

Σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 36, στην περίπτωση που δεν είναι εφικτή η μέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου, τότε η οντότητα οφείλει να χρησιμοποιήσει τις Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ) στις οποίες ανήκει το εκάστοτε περιουσιακό στοιχείο. Η αξία χρήσης δε γίνεται να εκτιμηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, όταν είναι ίση με την εύλογη αξία εφόσον αφαιρεθεί το κόστος πώλησης, καθώς και όταν το περιουσιακό στοιχείο δεν παρουσιάζει ταμιακές εισροές.

Στην περίπτωση που κάποιο στοιχείο από το ενεργητικό είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό εκτιμάται για το συγκεκριμένο μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού και όχι για όλη τη ΜΔΤΡ, στην οποία ανήκει. Εφόσον δεν μπορεί να ολοκληρωθεί η εκτίμηση του

ανακτήσιμο ποσού από το μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού, τότε η οικονομική οντότητα υπολογίζει το ανακτήσιμο ποσό από τις ταμειακές ροές που δημιουργούνται από το στοιχείο του ενεργητικού.

Επομένως, το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου στοιχείου από το ενεργητικό μίας ΜΔΤΡ δεν μπορεί να υπολογισθεί όταν:

- η εύλογη αξία του στοιχείου του ενεργητικού μείον τα κόστη διάθεσης είναι ισάξια με την αξία χρήσης και
- το στοιχείο του ενεργητικού δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες ανεξάρτητες από τις εισόδους άλλων στοιχείων του ενεργητικού.

Η ΜΔΤΡ αφορά στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία παρουσιάζουν ταμειακές εισροές και είναι ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές των υπόλοιπων στοιχείων από το ενεργητικό. Γι' αυτό μία οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα στοιχεία με τις ταμειακές εισροές λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες, όπως:

- τη μέθοδο παρακολούθησης των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας από τη Διοίκηση και
- τη μέθοδο λήψης αποφάσεων από τη Διοίκηση σχετικά με τη συνέχιση διάθεσης των στοιχείων και τη διακοπή των δραστηριοτήτων της.

3.6.1 Κατανομή της υπεραξίας σε ΜΔΤΡ

Η υπεραξία είναι ένα στοιχείο από το ενεργητικό των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, το οποίο αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη συσχετισμένα με τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού που προκύπτουν από τη συνένωση οντοτήτων. Τα οικονομικά οφέλη δεν προσδιορίζονται ως μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Η υπεραξία δεν παρουσιάζει ταμειακές ροές, αλλά συνεισφέρει στις ταμειακές ροές των ΜΔΤΡ.

Ο έλεγχος απομείωσης εστιάζει στην κατανομή της υπεραξίας σε μεμονωμένες ή ομάδες ΜΔΤΡ της αποκτούσας οντότητας, η οποία ωφελείται από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Η κατανομή πρέπει να πραγματοποιείται ανεξάρτητα των υπόλοιπων στοιχείων από το ενεργητικό και των υποχρεώσεων της αποκτηθείσας επιχείρησης που έχουν ήδη κατανεμηθεί.

Η κατανομή της υπεραξίας θα πρέπει να διενεργείται σε ΜΔΤΡ, οι οποίες αποτελούν το κατώτερο επίπεδο της οικονομικής οντότητας με σκοπό την παρακολούθηση της υπεραξίας από την εσωτερική πληροφόρηση της Διοίκησης, καθώς και να μην υπερβαίνει κανέναν λειτουργικό τομέα, προτού πραγματοποιηθεί η συνένωση, όπως αναφέρεται στις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 8. Επομένως, η απομείωση της υπεραξίας φανερώνει τον τρόπο διαχείρισης των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

3.6.2 Ανακτήσιμο ποσό και Λογιστική αξία μιας ΜΔΤΡ

Για τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού ενός ατομικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ που αντιστοιχεί το περιουσιακό στοιχείο, από την οικονομική οντότητα. Παρόλα αυτά, υπάρχει πιθανότητα να μην είναι δυνατός ο υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού του μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό μπορεί να συμβεί σε κάποια από τις εξής περιπτώσεις:

- αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί και
- αν το περιουσιακό στοιχείο δεν παράγει ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι αρκετά ανεξάρτητες από άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Στην περίπτωση που το ανακτήσιμο ποσό μιας ΜΔΤΡ δεν εξαρτάται από κάποια υποχρέωση, τότε η λογιστική αξία της υποχρέωσης δεν πρέπει να υπολογιστεί στη λογιστική αξία της ΜΔΤΡ. Στο ΔΛΠ 36 ορίζονται οι κατευθυντήριες γραμμές αναφορικά με την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων από τη διοίκηση της οικονομικής οντότητας, καθώς και για τη λήψη αποφάσεων για τη συνέχιση ή ακόμα και τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας.

Συμπερασματικά, η λογιστική αξία των στοιχείων από το ενεργητικό, που δημιουργούν ταμειακές ροές και αντιστοιχούν με ΜΔΤΡ, μπορούν να προσδιορίσουν τη λογιστική αξία της ΜΔΤΡ. Επίσης, για τη λογιστική αξία μιας ΜΔΤΡ συνυπολογίζονται μόνο οι εξαρτημένες υποχρεώσεις, διότι η εύλογη αξία χωρίς τα κόστη διάθεσης και η αξία χρήσης μιας ΜΔΤΡ δεν εσωκλείουν τις ταμειακές ροές από τα στοιχεία του ενεργητικού. Ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού εξαρτάται από τα στοιχεία του ενεργητικού, που περιλαμβάνονται σε μια ΜΔΤΡ, και παρουσιάζουν ταμειακές ροές, ενώ αντιθέτως μπορεί να προκύψει εσφαλμένο ανακτήσιμο ποσό χωρίς να έχει ληφθεί υπόψη κάποια πιθανή ζημιά απομείωσης.

3.6.3 Αναγνώριση ζημίας μιας Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών

Η ζημία απομείωσης μίας ΜΔΤΡ πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο στην περίπτωση που το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ είναι μικρότερο από την λογιστική της αξία. Η ζημία απομείωσης οφείλει να κατανέμεται με τρόπο τέτοιο ώστε να μειώνει την λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού που περιλαμβάνει η ΜΔΤΡ. Ο τρόπος κατανομής της ζημίας πρέπει να γίνεται όπως εξής:

- i) πρώτον μειώνεται η λογιστική αξία τυχόν κατανεμηθείσας υπεραξίας στη ΜΔΤΡ και
- ii) δεύτερον απομειώνονται τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία εμπεριέχονται στη ΜΔΤΡ αναλογικά, με βάση την λογιστική αξία του κάθε στοιχείου ξεχωριστά.

Οι μειώσεις της λογιστικής αξίας αναγνωρίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις της οντότητας, όπως ακριβώς και οι ζημίες απομείωσης των μεμονωμένων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού. Κατά την κατανομή της ζημίας απομείωσης μίας ΜΔΤΡ, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να μειώσει την λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού κάτω του μεγαλύτερου από τα παρακάτω μεγέθη:

- i) της εύλογης αξίας του μείον τα κόστη διάθεσης (εάν μπορεί να προσδιοριστεί),
- ii) της αξίας λόγω χρήσης του (εάν μπορεί να προσδιοριστεί) και
- iii) του μηδενός.

Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε μπορούν να γίνουν τα εξής:

- i) αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό ανάμεσα στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής,
- ii) δεν αναγνωρίζεται καμία ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική ΜΔΤΡ δεν είναι απομειωμένη. Η επιλογή αυτή μπορεί να εφαρμοστεί ακόμα και αν η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης του στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική αξία του.

3.6.4 Αναγνώριση αναστροφής της ζημίας απομείωσης μιας ΜΔΤΡ

Η αναστροφή της ζημίας απομείωσης, όπως συμβαίνει και το ποσό της απομείωσης, μιας ΜΔΤΡ οφείλει να κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού που συνθέτουν τη ΜΔΤΡ με αναλογικό τρόπο, εκτός από την περίπτωση της υπεραξίας. Η αύξηση της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου που περιλαμβάνεται σε μια ΜΔΤΡ, πρέπει να αντιμετωπίζεται ακριβώς με τον ίδιο τρόπο, εάν η αναστροφή ζημίας λάμβανε χώρα σε ένα μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού. Για την κατανομή της ζημίας απομείωσης μίας ΜΔΤΡ, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να υπερβεί την λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού παραπάνω από το χαμηλότερο από τα εξής μεγέθη:

- i) το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου (εάν μπορεί να προσδιοριστεί) και
- ii) τη λογιστική αξία του στοιχείου (αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις) που θα είχε προσδιοριστεί, εάν δεν είχε αναγνωριστεί πρωτύτερα η ζημιά απομείωσης για το συγκεκριμένο στοιχείο του ενεργητικού.

3.7 Έλεγχος της απομείωσης

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν αόριστη ωφέλιμη ζωή και αυτά που δεν είναι διαθέσιμα για χρήση ακόμα, καθώς και η υπεραξία πρέπει να υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση από την οικονομική οντότητα κάθε έτος. Όπως ορίζει το ΔΛΠ 36, μια οικονομική οντότητα πρέπει να προβαίνει σε ελέγχους απομείωσης των περιουσιακών της στοιχείων όταν ισχύουν τα εξής:

- εάν κατά τη λήξη κάθε οικονομικής περιόδου, υπάρχει κάποια ένδειξη απομείωσης (είτε εσωτερική είτε εξωτερική ένδειξη) τόσο των μεμονωμένων στοιχείων του ενεργητικού ή των ΜΔΤΡ και
- ανεξάρτητα από την ύπαρξη ενδείξεων, θα πρέπει να διενεργείται ετήσιος έλεγχος για απομείωση (υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού) για τις παρακάτω περιπτώσεις πάγιων στοιχείων:
 - i) τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή,
 - ii) τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία δεν είναι διαθέσιμα προς χρήση και

iii) η υπεραξία, η οποία έχει προκύψει από συνένωση επιχειρήσεων.

Όπως έχει ήδη διατυπωθεί παραπάνω, οι οικονομικές οντότητες πρέπει να διενεργεί ελέγχους απομείωσης για τα στοιχεία του ενεργητικού, ιδιαίτερα όταν υπάρχουν εμφανείς ενδείξεις που υποδεικνύουν μια τέτοια κατάσταση (PricewaterhouseCoopers, 2000). Οι ενδείξεις θέτουν ως επιτακτική την ανάγκη για εφαρμογή πρώτα του ελέγχου και έπειτα ανάλογα με το αποτέλεσμα που θα προκύψει, της απομείωσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας. Οι ενδείξεις αυτές προέρχονται τόσο από το εσωτερικό όσο και από το εξωτερικό περιβάλλον της εκάστοτε οικονομικής οντότητας.

Ως εξωτερικές ενδείξεις για διενέργεια ελέγχου απομείωσης, μπορεί να αποτελεί κάτι από τα εξής γεγονότα:

- Οι ιδιαίτερα εμφανείς ενδείξεις απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, συγκρινόμενες με τη φυσιολογική φθορά που θα είχε με την πάροδο του χρόνου. Αυτή η μορφή απομείωσης μπορεί να γίνει είτε άμεσα είτε έμμεσα,
- Οι σημαντικές μεταβολές που επιφέρουν άσχημες συνέπειες για την οικονομική οντότητα και οι οποίες προέκυψαν στο τεχνολογικό, οικονομικό ή και νομικό της περιβάλλον και
- Η σημαντική άνοδος στα επιτόκια της αγοράς, το οποίο έχει αρνητική επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό τόσο της αξίας λόγω χρήσης όσο και του ανακτήσιμου ποσού του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Παρόλα αυτά, η άνοδος των επιτοκίων μπορεί να οδηγήσει και σε αύξηση του ανακτήσιμου ποσού. Τέτοια περίπτωση είναι όταν η άνοδος των βραχυπρόθεσμων επιτοκίων δεν επιδρά ουσιαστικά στο επιτόκιο προεξόφλησης των καθαρών ταμειακών ροών, αλλά και όταν μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει με διάφορους τρόπους τις συνέπειες μιας αύξησης των επιτοκίων και
- Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας να είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίησή της.

Ως εσωτερικές ενδείξεις για διενέργεια ελέγχου απομείωσης, μπορεί να αποτελεί κάτι από τα εξής γεγονότα:

- Η φυσική φθορά και η τεχνολογική απαξίωση των πάγιων στοιχείων. Το συγκεκριμένο γεγονός αποτελεί την πιο απλή ένδειξη, αφού μπορεί να εντοπιστεί με μία απλή παρατήρηση των στοιχείων του ενεργητικού,

- Οι μεταβολές που επιφέρουν δυσμενείς συνέπειες και οι οποίες είτε έχουν ήδη συμβεί είτε αναμένεται να συμβούν στο μέλλον στην οντότητα. Τέτοιες μεταβολές μπορεί να είναι προγράμματα τα οποία θα σταματήσουν, ή ακόμα και αναδιάρθρωση μίας δραστηριότητας στην οποία ανήκει το εκάστοτε περιουσιακό στοιχείο,
- Τα στοιχεία που προέρχονται από εσωτερικές αναφορές της οντότητας και οι οποίες εμπεριέχουν πληροφόρηση για μειωμένη απόδοση πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τέτοιο στοιχείο αποτελεί η σημαντική διαφορά ανάμεσα στις πραγματικές ταμειακές ροές που έχει ένα στοιχείο σε σχέση με τις αντίστοιχες προϋπολογισμένες και
- Στην περίπτωση επένδυσης σε μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή οικονομική οντότητα, εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι η λογιστική αξία της συγκεκριμένης επένδυσης στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις υπερβαίνει την λογιστική αξία των καθαρών στοιχείων στις αντίστοιχες ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

3.8 Γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 36 αφορούν τις ζημιές απομείωσης, οι οποίες εμφανίστηκαν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου για κάποιο περιουσιακό στοιχείο ή μονάδες που παρουσιάζουν ταμιακές ροές.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η αναγνώριση της ΜΔΤΡ εξαρτάται από τη διαχείριση των λειτουργιών και τη λήψη αποφάσεων για τη συνέχιση ή τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων από τη διοίκηση της οντότητας. Η λογιστική αξία μιας ΜΔΤΡ αποτελείται από τη λογιστική αξία εταιρικών περιουσιακών στοιχείων και έχουν τη δυνατότητα άμεσης απόδοσης ή κατανομής με εύλογη και αναλογική βάση. Η λογιστική αξία των αναγνωρισμένων υποχρεώσεων αξιοποιείται στην περίπτωση που δε μπορεί να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ χωρίς την κατανομή της υπεραξίας σε ΜΔΤΡ.

Η αποκτούσα επιχείρηση λαμβάνει την υπεραξία από την ημερομηνία συνένωσης των οντοτήτων, η οποία κατανέμεται σε ΜΔΤΡ, ώστε να επωφεληθούν από τη συνένωση. Στην περίπτωση που δεν μπορεί να κατανομηθεί η υπεραξία σε ΜΔΤΡ, τότε η απομείωση εμφανίζεται στο χαμηλότερο επίπεδο και διαχειρίζεται στο εσωτερικό της οντότητας. Το επίπεδο της απομείωσης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερο από ένα λειτουργικό τμήμα, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ

8. Οι Λειτουργικοί Τομείς του ΔΠΧΑ 8 ισχύουν για όλες τις οντότητες, ανεξάρτητα εάν ανήκουν στο πεδίο εφαρμογής.

Υποχρέωση των επιχειρήσεων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, είναι να γνωστοποιούν τα χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζουν ζημία απομείωσης, καθώς και της μονάδας που δημιουργεί ταμειακές ροές. Στις γνωστοποιήσεις αναφέρονται τα εξής:

- η περιεκτική περιγραφή της μονάδας,
- το μέγεθος της ζημίας απομείωσης,
- τα στοιχεία του ενεργητικού που αποτελούν τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και
- το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών.

Εν αντιθέσει, η ανακτήσιμη αξία που αποτιμάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην προηγούμενη και τρέχουσα εκτίμηση της αξίας χρήσης.

3.9 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε ανάλυση του θεσμικού πλαισίου που διέπει το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Σύμφωνα με τα παραπάνω, το συγκεκριμένο λογιστικό πρότυπο είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τις οντότητες, καθώς πρέπει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία να εμφανίζονται με ορθές αξίες στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο τρόπος εφαρμογής του προτύπου εμφανίζει ιδιαιτερότητες ανάλογα με την κάθε περίπτωση. Το ΔΛΠ 36 περιλαμβάνει συγκεκριμένες οδηγίες για τις ενδείξεις που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ώστε να προβεί η εκάστοτε οντότητα σε ελέγχους απομείωσης. Τέλος, ανάλογα με το είδος του περιουσιακού στοιχείου που ελέγχεται για απομείωση, το ΔΛΠ 36 ορίζει και ποιες είναι οι απαραίτητες απαιτήσεις για την εφαρμογή του, καθώς και ποιες γνωστοποιήσεις οφείλουν να γίνουν στις οικονομικές καταστάσεις.

Κεφάλαιο 4

Παραδείγματα εφαρμογής της απομείωσης

4.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται παρουσίαση εφαρμογών του ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Οι εφαρμογές της απομείωσης αφορούν τις παρακάτω περιπτώσεις:

- Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού,
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένης και της υπεραξίας,
- Αποθέματα και
- Χρηματοοικονομικά μέσα.

4.2 Εφαρμογές

4.2.1 Κατανομή περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σε ΜΔΤΡ

Η οντότητα «Άλφα» έχει τρεις ΜΔΤΡ (τις Α, Β, και Γ), των οποίων οι λογιστικές αξίες δεν εμπεριέχουν υπεραξία. Λόγω δυσμενών συνθηκών στο τεχνολογικό περιβάλλον της, προγραμματίστηκαν έλεγχοι απομείωσης για κάθε ΜΔΤΡ. Κατά το τέλος της οικονομικής χρήσης του 2018, οι λογιστικές αξίες των ΜΔΤΡ είναι 120.000 €, 180.000 € και 250.000 € αντίστοιχα. Για την εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας, η οντότητα «Άλφα» έχει στην κατοχή της ένα εργοστάσιο, το οποίο έχει λογιστική αξία 250.000 €. Το συγκεκριμένο εργοστάσιο χωρίζεται σε δύο χώρους εκτέλεσης των εργασιών, τον κυρίως χώρο που λαμβάνει χώρα η παραγωγική διαδικασία, με λογιστική αξία 180.000 € και σε μία αποθήκη λογιστικής αξίας 70.000 €. Οι σχετικές λογιστικές αξίες των ΜΔΤΡ της οντότητας αποτελούν εύλογη ένδειξη του ποσοστού του εργοστασίου που παραχωρείται σε κάθε μία από τις ΜΔΤΡ, ενώ η λογιστική αξία της αποθήκης δεν είναι δυνατόν κατανεμηθεί στις μεμονωμένες ΜΔΤΡ. Επίσης, η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή της

ΜΔΤΡ Α που απομένει είναι 5 έτη, ενώ αντίστοιχα οι εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές των ΜΔΤΡ Β και Γ και του εργοστασίου που απομένουν είναι 10 έτη. Τέλος, σημειώνεται ότι μέθοδος απόσβεσης των κτιρίων του εργοστασίου είναι η σταθερή μέθοδος.

Ζητείται να προσδιοριστεί ο τρόπος αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας «Άλφα», η κατανομή αυτών στις επιμέρους ΜΔΤΡ, καθώς και να προσδιοριστούν τυχόν υπάρχουσες ζημίες απομείωσης.

Εφαρμογή

Για τον προσδιορισμό της ζημίας απομείωσης πρέπει να γίνουν τα εξής βήματα:

1. Αναγνώριση των εταιρικών στοιχείων του ενεργητικού

Σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 36, η οντότητα Άλφα πρέπει πρώτα να διακρίνει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που περιλαμβάνονται στις μεμονωμένες ΜΔΤΡ. Τα στοιχεία αυτά αντικατοπτρίζονται από τα δύο κτίρια, δηλαδή τον κυρίως χώρο του εργοστασίου και την αποθήκη. Η οντότητα «Άλφα» πρέπει επίσης να αποφασίζει τον τρόπο που θα διαχειριστεί κάθε ένα από τα στοιχεία του ενεργητικού:

- i. Η λογιστική αξία του κτιρίου εργοστασίου μπορεί να κατανεμηθεί στις υπό εξέταση ΜΔΤΡ, ενώ
- ii. Η λογιστική αξία του κτιρίου της αποθήκης δεν μπορεί να κατανεμηθεί στις υπό εξέταση ΜΔΤΡ.

2. Κατανομή των στοιχείων του ενεργητικού

Η λογιστική αξία του κτιρίου του εργοστασίου κατανέμεται στην λογιστική αξία κάθε μεμονωμένης ΜΔΤΡ. Σε αυτή την περίπτωση χρησιμοποιείται μία σταθμισμένη βάση κατανομής, αφού η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή της ΜΔΤΡ Α που απομένει είναι 5 έτη, ενώ η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή των ΜΔΤΡ Β και Γ που απομένει είναι 10 έτη.

Πίνακας 1: Υπολογισμός μίας σταθμισμένης κατανομής της λογιστικής αξίας του εργοστασίου στις ΜΔΤΡ κατά τη λήξη της λογιστικής χρήσης του 2018

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	ΣΥΝΟΛΟ
Λογιστική αξία (1)	120.000	180.000	250.000	550.000
Ωφέλιμη ζωή του παγίου	5	10	10	
Αποτίμηση με βάση την ωφέλιμη ζωή	1	2	2	
Λογιστική αξία μετά την αποτίμηση	120.000	360.000	500.000	980.000
Αναλογική κατανομή του παγίου	12,24%	36,73%	51,02%	100%
Κατανομή της λογιστικής αξίας του παγίου, σύμφωνα με την αναλογία (2)	23.265	69.796	96.939	190.000
Λογιστική αξία μετά την κατανομή του παγίου (3) = (1) + (2)	143.265	249.796	346.939	740.000

3. Υπολογισμός των ζημιών απομείωσης σύμφωνα με το ανακτήσιμο ποσό

Όπως ορίζεται από το ΔΛΠ 36, πρέπει αρχικά να γίνει σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού (δηλαδή το υψηλότερο ποσό μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης) κάθε μεμονωμένης ΜΔΤΡ με τη λογιστική της αξία, συμπεριλαμβανομένου του κύριου χώρου του εργοστασίου που κατανέμεται στη μονάδα, με αποτέλεσμα την αναγνώριση ζημίας απομείωσης που πιθανόν να προκύψει. Στη συνέχεια, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, πρέπει να γίνει σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού της οντότητας «Άλφα» ως σύνολο, το οποίο αφορά την μικρότερη ΜΔΤΡ που περιλαμβάνει την αποθήκη, με τη λογιστική αξία του, συμπεριλαμβανομένου του κτιρίου του εργοστασίου και της αποθήκης.

Έστω ότι, οι ανακτήσιμες αξίες των ΜΔΤΡ Α, Β και Γ είναι αντίστοιχα 243.000 €, 198.000 € και 336.000 €. Συνολική ανακτήσιμη αξία του κτιρίου είναι 777.000 €.

Πίνακας 2: Έλεγχος απομείωσης των ΜΔΤΡ στη λήξη της λογιστικής χρήσης του 2018

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ
Λογιστική αξία μετά την κατανομή του παγίου	143.265	249.796	346.939
Ανακτήσιμη αξία	243.000	198.000	336.000
Ζημιά απομείωσης	0	51.796	10.939

Στη συνέχεια πρέπει να πραγματοποιηθεί κατανομή των ζημιών απομείωσης μεταξύ των στοιχείων του ενεργητικού των ΜΔΤΡ και του κυρίως χώρου του εργοστασίου.

Πίνακας 3: Κατανομή των ζημιών απομείωσης για τις ΜΔΤΡ Β και Γ

	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ
Κτίριο εργοστασίου	14.472	3.056
Στοιχεία ενεργητικού στην ΜΔΤΡ	37.324	7.882
Ζημιά απομείωσης	51.796	10.939

Έχοντας ως δεδομένο ότι η αποθήκη δεν είναι δυνατόν να κατανεμηθεί σε κάποια από τις ΜΔΤΡ Α, Β και Γ, η οντότητα «Άλφα» πρέπει να συγκρίνει τη λογιστική αξία της μικρότερης ΜΔΤΡ στην οποία η λογιστική αξία της αποθήκης μπορεί να κατανεμηθεί.

Πίνακας 4: Έλεγχος απομείωσης της μικρότερης μονάδας ΜΔΤΡ στις οποίες μπορεί να κατανεμηθεί η λογιστική αξία της αποθήκης (η οντότητα Άλφα ως ένα σύνολο)

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	Εργοστάσιο	Αποθήκη	Οντότητα «Άλφα»
Λογιστική αξία	120.000	180.000	250.000	180.000	70.000	800.000
Ζημιά απομείωσης που δημιουργείται από τον πρώτο έλεγχο	0	-37.324	-7.882	-17.529	0	-62.735
Λογιστική αξία μετά τον πρώτο έλεγχο	120.000	142.676	242.118	162.471	70.000	737.265
Ανακτήσιμη αξία						777.000
Ζημιά απομείωσης για την "μεγαλύτερη" ΜΔΤΡ						0

Σύμφωνα με τους υπολογισμούς, δεν υπάρχει επιπρόσθετη ζημιά απομείωσης από την εφαρμογή του ελέγχου απομείωσης στην οντότητα Άλφα ως σύνολο. Παρόλα αυτά, αναγνωρίζεται μόνο μία ζημιά απομείωσης ποσού 62.735 €, λόγω της εφαρμογής ελέγχου στις ΜΔΤΡ Α, Β και Γ.

4.2.2 Αξιολόγηση εξωτερικής ένδειξης απομείωσης για τη διεξαγωγή ελέγχου απομείωσης

Η οντότητα «Βήτα», η οποία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών, παράγει και διανέμει προϊόντα κηπουρικής και διαθέτει τρία κέντρα για την παρασκευή και τη διανομή τους. Κάθε

κέντρο αποτελεί και μια ξεχωριστή ΜΔΤΡ. Η οντότητα «Βήτα» είναι σε διαδικασία κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων για την οικονομική χρήση που έληξε την 31/12/2018. Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει πληροφορίες για κάθε ΜΔΤΡ ξεχωριστά.

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	ΣΥΝΟΛΟ
Υπεραξία	1.400.000			1.400.000
Λοιπά αποσβέσιμα στοιχεία ενεργητικού	900.000	400.000	900.000	2.200.000
Ενσώματα πάγια	400.000	1.100.000	600.000	2.100.000
Υποσύνολο	2.700.000	1.500.000	1.500.000	5.700.000
Κεντρικό κτίριο				1.300.000
Καθαρός δανεισμός				-3.100.000
Λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεων (καθαρά)				-400.000
Καθαρή λογιστική αξία				3.500.000

Η κεφαλαιοποίηση της οντότητας «Βήτα» κατά την 31/12/2018 (σύμφωνα με την τιμή κλεισίματος των εισηγμένων μετοχών) είναι 2.500.000 €.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω δεδομένα, ζητείται να προσδιοριστεί εάν η οντότητα είναι υποχρεωμένη να διενεργήσει έλεγχο απομείωσης και, αν ναι, σε ποιες ΜΔΤΡ, με βάση τις εξωτερικές ενδείξεις που υπάρχουν, δηλαδή ότι η καθαρή λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίησή της.

Εφαρμογή

Κατά την εξέταση των εξωτερικών ενδείξεων απομείωσης, η οντότητα Βήτα θα πρέπει να συγκρίνει, κατά την 31/12/2018, την κεφαλαιοποίησή της (2.500.000 €) με την καθαρή λογιστική της αξία (3.500.000 €). Λόγω της διαφοράς που προκύπτει ποσού 1.000.000 €, είναι πιθανό να απαιτείται η διενέργεια του ελέγχου απομείωσης. Η οντότητα Βήτα, όμως, θα πρέπει να αναλύσει και άλλα γεγονότα, όπως είναι τα εξής:

- i. Εάν το ποσό της διαφοράς 1.000.000 €, ή κάποιο μέρος αυτής κατανέμεται σε στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεις που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36,
- ii. Εάν κάποια πιθανή πριμοδότηση ελέγχου, η οποία συμπεριλαμβάνεται στην κεφαλαιοποίηση της οντότητας «Βήτα», είναι λογική,
- iii. Εάν η κεφαλαιοποίηση της οντότητας «Βήτα» αντικατοπτρίζει μία προεξόφληση της αγοράς, εξαιτίας πιθανής έλλειψης ρευστότητας,
- iv. Εάν η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής είναι σημαντικά ευμετάβλητη,
- v. Εάν είναι σημαντικά μεγάλη ή μικρή η διάρκεια της περιόδου, στην οποία παρατηρείται η διαφορά ανάμεσα στην κεφαλαιοποίηση και στην λογιστική αξία και
- vi. Εάν υφίστανται άλλες πιθανές ενδείξεις απομείωσης.

Αφού ληφθούν υπόψη οι προαναφερθέντες παράγοντες, και προκύψει το συμπέρασμα ότι είναι απαραίτητη η διενέργεια ελέγχου απομείωσης, τότε θα πρέπει να οριστεί ποιες ΜΔΤΡ θα εξεταστούν για απομείωση. Η ΜΔΤΡ Α πρέπει υποχρεωτικά να εξεταστεί, καθώς η υπεραξία έχει κατανομηθεί σε αυτήν. Ωστόσο, κατά τη διαδικασία εύρεσης της πιθανότητας συσχέτισης ανάμεσα στην διαφορά που υπάρχει μεταξύ κεφαλαιοποίησης και λογιστικής αξίας και των ΜΔΤΡ Β και Γ, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα παρακάτω:

- i. Ένα υπάρχει μία λογική βάση, με την οποία να μπορεί να ταυτιστεί η συσχέτιση της διαφοράς ποσού 1.000.000 € με κάποια από τις ΜΔΤΡ,
- ii. Εάν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης για κάθε συγκεκριμένη ΜΔΤΡ, και
- iii. Εάν από το αποτέλεσμα της απομείωσης της ΜΔΤΡ Α, προκύψει μείωση ή ακόμα και εξάλειψη της διαφοράς ανάμεσα στην κεφαλαιοποίηση και τη λογιστική αξία.

Στην περίπτωση που η οντότητα Βήτα δεν καταφέρει να συσχετίσει τη διαφορά ποσού 1.000.000 € με συγκεκριμένες ΜΔΤΡ, τότε θα πρέπει προβεί σε έλεγχο απομείωσης για όλες τις ΜΔΤΡ.

4.2.3 Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Η οντότητα «Έψιλον» έχει στην κατοχή της τέσσερα μηχανήματα, για τα οποία έχουν προκύψει σοβαρές ενδείξεις για ζημία απομείωσης. Η αξία λόγω χρήσης, η εύλογη αξία μείον τα κόστη

διάθεσης και η λογιστική αξία των μηχανημάτων εμφανίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα (σε €):

	Αξία λόγω χρήσης	Εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης	Λογιστική αξία
Μηχάνημα Α	0	319.600	289.000
Μηχάνημα Β	81.600	95.200	122.400
Μηχάνημα Γ	408.000	401.200	442.000
Μηχάνημα Δ	108.800	0	217.600

Για τα παραπάνω παρέχονται και οι εξής πληροφορίες:

- i. Για το μηχάνημα Α δεν είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός της αξίας λόγω χρήσης, καθώς η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης υπερβαίνει την λογιστική του αξία και
- ii. Για το μηχάνημα Δ δεν υπάρχει τρόπος υπολογισμού της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης.

Ζητείται να προσδιοριστεί η τυχόν ζημιά απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστεί από την οντότητα «Εψιλον».

Εφαρμογή

Αρχικά, για τον υπολογισμό της ζημιάς απομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού κάθε παγίου. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο ποσό ανάμεσα στην αξία λόγω χρήσης και στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Στη συνέχεια, γίνεται σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού με την λογιστική αξία και προσδιορίζεται, εάν προκύπτει, το ποσό απομείωσης.

Λόγω του ότι για το μηχάνημα Δ δεν μπορεί να υπολογιστεί η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, ως ανακτήσιμο ποσό λαμβάνεται αυτομάτως η αξία λόγω χρήσης του. Αντίθετα, για τα μηχανήματα Β, Γ και Δ προκύπτει αναγκαία η διενέργεια αναγνώρισης ζημιάς απομείωσης, καθώς το ανακτήσιμο ποσό τους είναι μικρότερο από την λογιστική τους αξία.

Ο πίνακας που ακολουθεί συνοψίζει τα παραπάνω.

	Αξία λόγω χρήσης	Εύλογη αξία (μείον κόστη διάθεσης)	Ανακτήσιμη αξία	Λογιστική αξία	Ζημιά απομείωσης
Μηχάνημα Α	0	319.600	319.600	289.000	0
Μηχάνημα Β	81.600	95.200	95.200	122.400	27.200
Μηχάνημα Γ	408.000	401.200	408.000	442.000	34.000
Μηχάνημα Δ	108.800	0	108.800	217.600	108.800

4.2.4 Έλεγχος ζημίας απομείωσης με υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης πάγιου περιουσιακού στοιχείου

Η οντότητα «Δέλτα» έχει στην κατοχή της την 01/01/2018 ένα μηχάνημα, το οποίο εκτιμάται ότι θα αποδώσει καθαρές ταμειακές ροές ύψους 100.000 € για το τρέχον έτος. Για το 2019 και το 2020 αναμένεται αύξηση των ταμειακών ροών κατά 8% ανά έτος, ενώ για το 2021 και το 2022 αναμένεται οι καθαρές ταμειακές ροές να μειωθούν κατά 15% και 24% αντίστοιχα, οπότε και η οντότητα Δέλτα θα διακόψει τη χρήση του στη λήξη του 2021.

Ζητείται να προσδιοριστούν τα παρακάτω:

- i. Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος, εάν η υπολειμματική αξία του στη λήξη του 2021 είναι μηδέν και το επιτόκιο προεξόφλησης είναι ίσο με 4%.
- ii. Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος, εάν η αγοραία αξία του κατά την 31/12/2018 ανέρχεται σε 400.000 €.
- iii. Η διενέργεια ελέγχου απομείωσης του μηχανήματος, εάν η λογιστική αξία του κατά την 31/12/2018 ανέρχεται σε 500.000 €.

Εφαρμογή

1. Υπολογισμός της αξίας λόγω χρήσης

	2018	2019	2020	2021	2022
Καθαρές ταμειακές ροές	100.000	0	0	0	0
Ρυθμός μεταβολής ροών	0%	8%	8%	-15%	-24%
Εκτιμώμενες ταμειακές ροές	100.000	108.000	116.640	99.144	75.349
Συντελεστής προεξόφλησης	0,96154	0,92456	0,88900	0,85480	0,82193
Παρούσα αξία ετήσιων καθαρών ταμειακών ροών	96.154	99.852	103.693	84.749	61.932
Αξία λόγω χρήσης					446.379

2. Υπολογισμός της ανακτήσιμης αξίας

Η ανακτήσιμη αξία, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 36, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης. Την 31/12/2018 η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος προσδιορίστηκε σε ποσό 446.379 €, η οποία είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης (400.000 €).

3. Υπολογισμός της ζημίας απομείωσης

Συγκρίνοντας τη λογιστική αξία του μηχανήματος με το ανακτήσιμο ποσό του (500.000 € > 446.379 €), προκύπτει ανάγκη αναγνώρισης ζημιάς απομείωσης. Η ζημιά αυτή είναι ίση με τη διαφορά ανάμεσα στην ανακτήσιμη αξία και τη λογιστική αξία, δηλαδή σε ποσό 53.621 € (500.000 € - 446.379 €).

4.2.5 Αναγνώριση ζημίας απομείωσης πάγιου στοιχείου και επίδραση στην αναβαλλόμενη φορολογία

Η οντότητα «Σίγμα» έχει στην κατοχή της ένα μηχάνημα, το οποίο είχε υποστεί ζημιά απομείωσης ποσού 55.000 €. Η φορολογική βάση του μηχανήματος ανέρχεται σε 460.000 € με συντελεστή φορολογίας σε ποσοστό 29%. Ζητείται να αναγνωριστεί η ζημιά και οι επιπτώσεις της απομείωσης του μηχανήματος στην αναβαλλόμενη φορολογία, καθώς και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές για τις εξής περιπτώσεις:

- i. Τη μη αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του μηχανήματος.
- ii. Την αναπροσαρμογή του μηχανήματος από προηγούμενη χρήση, όπως αυτή προκύπτει στο λογαριασμό «Αποθεματικά αναπροσαρμογής» πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 35.000 €. Να σημειωθεί, ότι το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο ήταν 42.000 € την 01/01/2018.

Εφαρμογή

1. Η μη αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του μηχανήματος

Η ζημιά απομείωσης του μηχανήματος είναι 55.000 €, επομένως η λογιστική εγγραφή την 31/12/2018 είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____ Ζημιά απομείωσης Μηχάνηματα	55.000	55.000
<i>Αιτ.: Ζημιά απομείωσης μηχανήματος 31/12/2018</i>		
_____ 31.12 _____		

Πίνακας 1: Επιπτώσεις της απομείωσης του μηχανήματος στην αναβαλλόμενη φορολογία

	Πριν την απομείωση	Επίδραση της απομείωσης	Μετά την απομείωση
Λογιστική αξία (1)	500.000	-55.000	445.000
Φορολογική Βάση (2)	460.000	0	460.000
Φορολογητέες / (εκπεστέες) προσωρινές διαφορές (3) = (1) - (2)	40.000	-55.000	-15.000
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση απαίτηση (4) = {(3) X 29%}	11.600	-15.950	-4.350

Η αναβαλλόμενη φορολογία πριν την αναγνώριση ζημιάς απομείωσης είναι 11.600 €. Έπειτα από την αναγνώριση της ζημιάς προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία σε 4.350 €. Η λογιστική εγγραφή της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____		
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	11.600	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	4.350	
Αναβαλλόμενοι φόροι - Έσοδα		15.950
<i>Αιτ. : Λογιστική αναγνώριση των επιδράσεων της απομείωσης στην αναβαλλόμενη φορολογία την 31/12/2018</i>		
_____ 31.12 _____		

2. Αναπροσαρμογή του μηχανήματος από προηγούμενη χρήση

Η λογιστική εγγραφή για την 31/12/2018 είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____		
Αποθεματικά αναπροσαρμογής (λοιπά συνολικά έσοδα)	35.000	
Ζημιά απομείωσης (αποτελέσματα)	20.000	
		Μηχανήματα 55.000
<i>Αιτ. : Απομείωση μηχανήματος με αναστροφή του αποθεματικού αναπροσαρμογής την 31/12/2018</i>		
_____ 31.12 _____		

4.2.6 Κατανομή της αξίας των πάγιων στοιχείων στις ΜΔΤΡ και υπολογισμός της ζημίας απομείωσης

Το εργαστήριο «Κάπα» και το εργαστήριο «Λάμδα» είναι τα ενσώματα πάγια της οντότητας «Ζήτα» και υποστηρίζονται από την κεντρική διοίκηση και το ερευνητικό κέντρο. Επιπλέον, έχει γνωστοποιηθεί, ότι:

	Εργαστήριο «Κάπα»	Εργαστήριο «Λάμδα»
Λογιστική αξία	2.000.000	2.500.000
Ανακτήσιμο ποσό ΜΔΤΡ την 31/12/2018	2.300.000	3.000.000

- i. Το ανακτήσιμο ποσό ως ενιαίο σύνολο για την οντότητα «Ζήτα» καθορίστηκε στις 6.000.000 € την 31/12/2018.
- ii. Οι λογιστικές αξίες για την κεντρική διοίκηση και το ερευνητικό κέντρο ορίζονται στις 900.000 € και 2.200.000 € αντιστοίχως.
- iii. Στις ΜΔΤΡ του ερευνητικού κέντρου θα κατανεμηθεί η αξία, εν αντιθέσει για την κεντρική διοίκηση δεν υπάρχει λογική βάση κατανομής σε ΜΔΤΡ.

Ζητείται να ελεγχθεί η απομείωση και να αναλυθεί ο τρόπος κατανομής της ενδεχόμενης ζημίας στα στοιχεία του ενεργητικού.

Εφαρμογή

Πίνακας 1: Εφαρμογή της επαγωγικής μεθόδου για την κατανομή της λογιστικής αξίας του ερευνητικού κέντρου στις ΜΔΤΡ

	Εργαστήριο «Κάπα»	Εργαστήριο «Λάμδα»	ΣΥΝΟΛΟ
Λογιστική αξία (1)	2.000.000	2.500.000	4.500.000
Αναλογία αξίας κάθε ΜΔΤΡ προς την συνολική αξία	45%	55%	100%
Κατανομή αξίας ερευνητικού κέντρου (2)	990.000	1.210.000	2.200.000
Λογιστική αξία μετά την κατανομή της αξίας του ερευνητικού κέντρου (3) = (1) + (2)	2.990.000	3.710.000	6.700.000
Ανακτήσιμο ποσό	-2.300.000	-3.000.000	-5.300.000
Ζημία απομείωσης	690.000	710.000	1.400.000
Ερευνητικό κέντρο	228.462	231.563	460.025
ΜΔΤΡ	461.538	478.437	939.975
ΣΥΝΟΛΟ	690.000	710.000	1.400.000

Προκύπτει ότι, το ερευνητικό κέντρο φανερώνει ζημιά απομείωσης ποσού 460.025 €, τα στοιχεία του ενεργητικού για το εργοστάσιο «Κάπα» θα πραγματοποιηθεί αναλογική επιβάρυνση με ποσό 461.538 € και για το εργοστάσιο «Λάμδα» με ποσό 478.437 €.

Σε ανάλυση τρόπου κατανομής προβαίνει μια επιχείρηση, όταν η κατανομή των στοιχείων του ενεργητικού και της υπεραξίας δεν είναι εφικτή στις ΜΔΤΡ.

Πίνακας 2: Εφαρμογή της αναλυτικής μεθόδου για την κατανομή της λογιστικής αξίας του κτιρίου των κεντρικών γραφείων διοίκησης

	Εργαστήριο «Κάπα»	Εργαστήριο «Λάμδα»	Ερευνητικό κέντρο	Γραφεία διοίκησης	ΣΥΝΟΛΑ 31/12/2018
Καθαρή λογιστική αξία	2.000.000	2.500.000	2.200.000	900.000	7.600.000
Ζημιά απομείωσης	-461.538	-478.437	-460.025	0	-1.400.000
Λογιστική αξία μετά την επαγωγική μέθοδο	1.538.462	2.021.563	1.739.975	900.000	6.200.000

Με την αναλυτική μέθοδο κατανομής, ο στόχος της ανάλυσης τρόπου κατανομής είναι η αναζήτηση της μεγαλύτερης ΜΔΤΡ, που θα συνενωθεί το στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης, όπως και η υπεραξία.

Σύμφωνα με τα προηγούμενα στοιχεία, η λογιστική αξία την οντότητα «Ζήτα» την 31/12/2018 είναι στο ποσό 6.200.000 €, το ανακτήσιμο ποσό στο ποσό 6.000.000 € και εν συνεχεία η ζημιά απομείωσης στο ποσό 200.000 €. Με την λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί κατά τη λήξη της χρήσης του 2018 θα επιβαρυνθούν τα κέρδη ή οι ζημιές της περιόδου, με το ποσό της ζημίας απομείωσης και αντίστοιχα θα πιστωθούν αναλογικά, οι λογαριασμοί των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού.

4.2.7 Κατανομή υπεραξίας σε ΜΔΤΡ και προσδιορισμός της ζημίας απομείωσης

Στη λήξη της χρήσης 2018 η οντότητα «Θήτα» απέκτησε το 100% της οντότητας «Κάπα», αντί ποσού 1.100.000 €. Η οντότητα «Κάπα» αποτελείται από τρεις μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, τις ΜΔΤΡ Α, Β και Γ, οι οποίες έχουν εύλογες αξίες κατά την 31/12/2018 ποσού 400.000 €, 300.000 € και 100.000 € αντίστοιχα. Κατά την 31/12/2019, οι λογιστικές αξίες των ΜΔΤΡ Α, Β και Γ ανέρχονται σε 520.000 €, 400.000 € και 180.000 € αντίστοιχα. Την ίδια ημερομηνία, το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ Α είναι 480.000 € και της οντότητας «Κάπα» προσδιορίστηκε σε 1.000.000 €.

Ζητείται να προσδιοριστεί η ζημία απομείωσης, εάν ισχύει κάθε μια από τις εξής περιπτώσεις:

- i. Η υπεραξία μπορεί να κατανεμηθεί στις ΜΔΤΡ κατά αναλογία των εύλογων αξιών των ΜΔΤΡ κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.
- ii. Η Διοίκηση της οντότητας κατέληξε ότι δεν υπάρχει τρόπος κατανομής της υπεραξίας στις ΜΔΤΡ.

Εφαρμογή

Η οντότητα «Θήτα» απέκτησε την οντότητα «Κάπα» έναντι ποσού 1.100.000 €, ενώ η εύλογη αξία της «Κάπα» τη στιγμή της απόκτησής της ανερχόταν σε 800.000 €. Η διαφορά που προκύπτει ποσού 300.000 € αποτελεί την αξία που κατέβαλε η οντότητα «Θήτα» την 31/12/2018, προσδοκώντας μελλοντικά οφέλη από την εκμετάλλευση της οντότητας «Κάπα». Κατά τον έλεγχο απομείωσης, η διαδικασία που θα ακολουθήσει η οντότητα «Θήτα» διαφοροποιείται ανάλογα με την κάθε περίπτωση.

Περίπτωση (i): Η υπεραξία μπορεί να κατανεμηθεί στις ΜΔΤΡ κατ' αναλογία των εύλογων αξιών των ΜΔΤΡ κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.

Σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει αρχικά να κατανεμηθεί η υπεραξία στις ΜΔΤΡ με βάση το κριτήριο που επέλεξε η Διοίκηση.

Πίνακας 1: Κατανομή υπεραξίας στις ΜΔΤΡ

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	ΣΥΝΟΛΟ
Εύλογη αξία	400.000	300.000	100.000	800.000
Αναλογία	45%	40%	15%	100%
Λογιστική αξία (1)	520.000	400.000	180.000	1.100.000
Κατανομή υπεραξίας (2)	135.000	120.000	45.000	300.000
Λογιστική αξία μετά την κατανομή της υπεραξίας (3) = (1) + (2)	655.000	520.000	225.000	1.400.000

Για να μπορέσει να προσδιοριστεί η ζημία απομείωσης της ΜΔΤΡ Α, θα χρησιμοποιηθεί η επαγωγική μέθοδος. Σύμφωνα με τα παραπάνω, προκύπτει ζημία απομείωσης ποσού 175.000 €, η οποία υπολογίζεται από τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της ΜΔΤΡ Α μετά την κατανομή της υπεραξίας ποσού 655.000 € και του ανακτήσιμου ποσού της, το οποίο ανέρχεται στις 480.000 €. Η ζημία απομείωσης θα πρέπει να αναγνωριστεί σε μείωση της αξίας της υπεραξίας. Το ανακτήσιμο ποσό έχει προσδιοριστεί μόνο για την ΜΔΤΡ Α, επομένως θα πρέπει να εφαρμοστεί η αναλυτική μέθοδος επιπλέον και για τις ΜΔΤΡ Β και ΜΔΤΡ Γ.

Η οντότητα «Θήτα» θα προχωρήσει σε έλεγχο της οντότητας «Κάπα» ως μία ευρύτερη ΜΔΤΡ, καθώς για την οντότητας «Κάπα» έχει προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό. Από τον έλεγχο αυτόν, είναι σημαντικό να εξαιρεθούν τα στοιχεία του ενεργητικού που περιλαμβάνονται στην ΜΔΤΡ Α, καθώς και η κατανεμημένη σε αυτήν υπεραξία. Πρέπει, λοιπόν να πραγματοποιηθούν οι εξής υπολογισμοί:

Πίνακας 2: Υπολογισμός της ζημίας απομείωσης

	Ποσά (σε €)
Ανακτήσιμο ποσό οντότητας «Κάπα»	1.000.000
Μείον : Ανακτήσιμο ποσό ΜΔΤΡ Α	-480.000
Ανακτήσιμο ποσό ΜΔΤΡ Β και ΜΔΤΡ Γ (1)	520.000
Λογιστική αξία οντότητας «Κάπα»	1.400.000
Μείον : Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Α	-655.000
Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Β και ΜΔΤΡ Γ (2)	745.000
Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Β και ΜΔΤΡ Γ	745.000
Μείον : Ανακτήσιμο ποσό ΜΔΤΡ Β και ΜΔΤΡ Γ	-520.000
Ζημιά απομείωσης (3) = (1) - (2)	225.000

Η ζημιά απομείωσης ποσού 225.000 € θα πρέπει να αναγνωριστεί αρχικά, κατά ποσό 125.000 € σε μείωση της υπεραξίας που απέμεινε στην οντότητα «Κάπα» μετά τη λογιστική εγγραφή αναγνώρισης της απομείωσης της ΜΔΤΡ Α. Με τον τρόπο αυτό και με αυτό το ποσό η υπεραξία μηδενίζεται. Στη συνέχεια, για το υπόλοιπο ποσό των 100.000 € η οντότητα «Θήτα» θα πρέπει να προβεί σε μείωση της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού των ΜΔΤΡ Β και ΜΔΤΡ Γ κατά αναλογία της λογιστικής αξίας τους στην συνολική λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού των εν λόγω ΜΔΤΡ.

Περίπτωση (ii): Η Διοίκηση έκρινε ότι δεν υπάρχει τρόπος κατανομής της υπεραξίας στις ΜΔΤΡ.

Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να εφαρμοστεί η επαγωγική μέθοδος για τον προσδιορισμό της ζημίας απομείωσης για την ΜΔΤΡ Α:

Πίνακας 3: Υπολογισμός ζημίας απομείωσης για τη ΜΔΤΡ Α

	Ποσά σε €
Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Α	520.000
Μείον : Ανακτήσιμο ποσό ΜΔΤΡ Α	-480.000
Ζημία απομείωσης	0

Στην περίπτωση εφαρμογής της αναλυτικής μεθόδου, κατά τον έλεγχο της οντότητας «Κάπα» ως μίας ευρύτερης ΜΔΤΡ, για την οποία το ανακτήσιμο ποσό έχει προσδιοριστεί ως εξής:

Πίνακας 4: Υπολογισμός ζημίας απομείωσης οντότητας «Κάπα»

	Ποσά σε €
Λογιστική αξία οντότητας «Κάπα»	1.400.000
Μείον : Ανακτήσιμο ποσό οντότητας «Κάπα»	-1.000.000
Ζημία απομείωσης	400.000

Η ζημιά απομείωσης που προκύπτει ποσού 400.000 € θα πρέπει να αναγνωριστεί αρχικά, κατά ποσό 300.000 € σε μείωση της αξίας της υπεραξίας, η οποία θα μηδενιστεί. Στη συνέχεια κατά ποσό 100.000 € σε μείωση της λογιστικής αξίας των πάγιων στοιχείων της οντότητας «Κάπα», κατά αναλογία της λογιστικής αξίας τους προς την συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού της «Κάπα».

4.2.8 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μία ΜΔΤΡ η οποία περιλαμβάνει υπεραξία

Η οντότητα «Λάμδα» έχει αναγνωρίσει από την δραστηριότητα της τρεις μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών για σκοπούς ελέγχου απομείωσης, τις ΜΔΤΡ Α, Β και Γ, με κάθε μία από αυτές να βρίσκεται σε διαφορετική χώρα. Την 31/12/2017 η οντότητα Λάμδα αναγνώρισε μία ζημία απομείωσης ποσού 900.000 € που σχετιζόταν με την ΜΔΤΡ Α. Στην χώρα που είναι εγκατεστημένη η ΜΔΤΡ, λόγω εξωτερικών επιδράσεων του περιβάλλοντος της, επήλθε μια δυσμενής συνέπεια, που αφορά τη μείωση της ζήτησης των προϊόντων που παράγει η οντότητα «Λάμδα». Οι αξίες πριν και μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης αναφορικά με τη ΜΔΤΡ Α παρουσιάζονται παρακάτω ως εξής:

	Υπεραξία	ΜΔΤΡ Α	ΣΥΝΟΛΑ
Λογιστική αξία	600.000	1.500.000	2.100.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	0	-200.000	-200.000
Λογιστική αξία την 31/12/2017	600.000	1.300.000	1.900.000
Ζημία απομείωσης	-600.000	-300.000	-900.000
Λογιστική αξία μετά τη ζημία απομείωσης την 31/12/2017	0	1.000.000	1.000.000

Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2019, η οντότητα «Λάμδα» έκρινε ότι η επίδραση των δυσμενών συνθηκών, δεν είχε τα αποτελέσματα που αναμενόταν, αλλά πολύ μικρότερα από εκείνα που είχαν εκτιμηθεί. Οι πωλήσεις των προϊόντων της ξεπέρασαν τις προβλέψεις που είχαν γίνει και εκτιμήθηκε ότι η παραγωγή θα αυξηθεί κατά 18%. Την 31/12/2019, η οντότητα εκτιμά ότι το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ Α θα είναι ίσο με 1.300.000 €. Επιπλέον, δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού για κανένα από τα μεμονωμένα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΜΔΤΡ Α.

	Υπεραξία	ΜΔΤΡ Α	ΣΥΝΟΛΑ
Λογιστική αξία 31/12/2017	0	1.000.000	1.000.000
Σωρευμένες αποσβέσεις (2018 και 2019)	0	-280.000	-280.000
Λογιστική αξία την 31/12/2019	0	720.000	720.000
Ανακτήσιμο ποσό	0	0	1.300.000
Διαφορά ανακτήσιμου ποσού από τη λογιστική αξία			580.000

Η οντότητα «Λάμδα» αναδιατύπωσε το ετήσιο έξοδο απόσβεσης από 200.000 € σε 140.000 € ετησίως. Στον πίνακα παρακάτω ακολουθεί το αποσβεσμένο ιστορικό κόστος της ΜΔΤΡ Α κατά την 31/12/2017:

	ΜΔΤΡ Α
Λογιστική αξία	1.500.000
Σωρευμένες αποσβέσεις (€ 200.000 X 3)	-600.000
Αποσβεσμένο ιστορικό κόστος την 31/12/2019 (1)	900.000
Λογιστική Αξία την 31/12/2019 (2)	720.000
Διαφορά (3) = (1) - (2)	180.000

Ζητείται να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός της αναστροφής της ζημίας απομείωσης.

Εφαρμογή

Την 31/12/2019 η οντότητα «Λάμδα» προχώρησε σε αναγνώριση μίας αναστροφής της ζημίας απομείωσης, η οποία είχε αρχικά αναγνωριστεί την 31/12/2017 και αύξησε την λογιστική αξία των στοιχείων της ΜΔΤΡ Α κατά 180.000 €. Το ποσό αυτό αποτελεί το χαμηλότερο ποσό ανάμεσα στο ανακτήσιμο ποσό 1.300.000 € και στο αποσβεσμένο ιστορικό κόστος 900.000 €, το οποίο θα ίσχυε εάν η οντότητα Λάμδα δεν είχε αναγνωρίσει ζημίες απομείωσης σε προηγούμενες περιόδους. Η αύξηση της αξίας από την αναστροφή της ζημίας απομείωσης αναγνωρίζεται άμεσα στα κέρδη ή της ζημίες, ενώ η ζημία απομείωσης της υπεραξίας που είχε αναγνωριστεί το 2017 δεν αναστρέφεται.

4.2.9 Απομείωση αξίας αποθεμάτων

Η οντότητα «Όμικρον» έχει στην κατοχή της κατά την 31/12/2020 αποθέματα 20.000 τεμαχίων με το κόστος ανά τεμάχιο να ανέρχεται 450 € και τα οποία έχουν αποτιμηθεί χρησιμοποιώντας ως μέθοδο αποτίμησης τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Επιπλέον, η τιμή πώλησης ανέρχεται σε 270 €, η οποία βασίζεται στην ταχύτατη τεχνολογική εξέλιξη, η οποία επηρεάζει σημαντικά την παραγωγή του προϊόντος που παράγει και διανέμει η συγκεκριμένη οντότητα. Κατά την λήξη της επόμενης χρήσης, δηλαδή στις 31/12/2021 η οντότητα «Όμικρον» έχει στην κατοχή της αποθέματα 9.000 τεμαχίων και η τιμή πώλησης διαμορφώθηκε σε 320 €. Η αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους πραγματοποιήθηκε στην τιμή ανά τεμάχιο 400 €.

Ζητείται να υπολογιστεί η αποτίμηση των αποθεμάτων της οντότητας «Όμικρον» για τις χρήσεις 2020 και 2021, καθώς και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές κατά τις 31/12/2020 και 31/12/2021.

Εφαρμογή

Η αποτίμηση των αποθεμάτων, όπως ορίζουν τα ΔΛΠ, γίνεται συγκρίνοντας το κόστος κτήσης με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και επιλέγοντας την χαμηλότερη ανάμεσα τους. Συνεπώς, η αποτίμηση στην περίπτωση αυτή θα γίνει στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αφού συγκρίνοντας τις δύο τιμές ισχύει ότι $270 < 450$ και άρα η αξία των αποθεμάτων ανέρχεται σε 5.400.000 €. Προκύπτει λοιπόν ότι η οντότητα θα προχωρήσει σε υποτίμηση των αποθεμάτων της κατά το ποσό των 3.600.000 € (9.000.000 – 5.400.000).

Κατά την 31/12/2020 η λογιστική εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί θα είναι η εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____ Ζημιά λόγω υποτίμησης των αποθεμάτων <p style="text-align: right;">Αποθέματα</p> <i>Αιτ. : Αναγνώριση υποτίμησης</i> _____ 31.12 _____	3.600.000	3.600.000

Το ποσό της απομείωσης της αξίας των αποθεμάτων (3.600.000 €) η οντότητα οφείλει να το αναγνωρίσει ως έξοδο κατά την λογιστική χρήση 2020, το οποίο έχει ως συνέπεια την αύξηση της αγίας του κόστους πωληθέντων με αντίστοιχη μείωση της αξίας του τελικού αποθέματος.

Κατά την επόμενη λογιστική χρήση, συγκεκριμένα στις 31/12/2021, η αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων θα γίνει και πάλι στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αφού είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης. Πρώτα, η οντότητα πρέπει να προβεί σε αναστροφή της απομείωσης της αξίας των αποθεμάτων, την οποία εφάρμοσε κατά την προηγούμενη λογιστική χρήση. Ειδικότερα, καθώς η οντότητα «Όμικρον» έχει στην κατοχή της 9.000 αποθέματα και η τιμή πώλησης αυξάνεται σε 320 € από 270 € που ήταν την προηγούμενη χρονιά, πρέπει εφαρμόσει αναστροφή της ζημίας απομείωσης με προσαρμογή του κόστους στα 320 €, και θα πραγματοποιήσει την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____		
Αποθέματα	450.000	
Κέρδη από αναστροφή ζημίας λόγω υποτίμησης αποθεμάτων		450.000
<i>Αιτ. : Αναστροφή υποτίμησης</i>		
_____ 31.12 _____		

4.2.10 Απομείωση αξίας ομολόγου (χρηματοοικονομικού μέσου)

Κατά την 01/01/2018, η οντότητα «Υψιλον» απέκτησε ένα τοκοφόρο ομολόγο, το οποίο και κατέταξε ως διακρατούμενο μέχρι τη λήξη καταβάλλοντας το ποσό των 9.200 €. Το ομολόγο που αποκτήθηκε έχει ονομαστική αξία 10.000,00 €, επιτόκιο 8%, λήγει σε 3 έτη και οι τόκοι καταβάλλονται στο τέλος κάθε έτους. Στο τέλος της χρήσης του 2018, η οντότητα «Υψιλον» έχει σημαντικές ενδείξεις απομείωσης της αξίας του χρηματοοικονομικού στοιχείου, καθώς εκτιμάται ότι θα λάβει μόνο το ποσό εξόφλησης του ομολόγου, δηλαδή ποσό ίσο με την ονομαστική του αξία.

Ζητείται να πραγματοποιηθούν οι λογιστικές εγγραφές στις παρακάτω περιπτώσεις;

- i. Η οντότητα «Υψιλον» λαμβάνει μόνο την ονομαστική αξία του ομολόγου και
- ii. Στις 31/12/2019, η οντότητα «Υψιλον» έχει ενδείξεις ότι θα λάβει τους τόκους, που αφορούν την επόμενη χρήση.

Εφαρμογή

Η οντότητα «Υψιλον» διενεργεί την εξής λογιστική εγγραφή κατά την απόκτηση του ομολόγου, και στις δύο πιθανές περιπτώσεις:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 01.01 _____			
Ομόλογα		9.200,00	
	Χρηματικά διαθέσιμα		9.200,00
<i>Αιτ. : Αγορά ομολόγου</i>			
_____ 01.01 _____			

Σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 39, τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως διακρατούμενα μέχρι τη λήξη τους πρέπει να αποτιμώνται χρησιμοποιώντας την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, το οποίο σε αυτή την εφαρμογή ισούται με 11,29%.

Έτη	Ταμειακή ροή
0	-9.200
1	800
2	800
3	10.800

IRR	11,29%
------------	---------------

Παρακάτω ακολουθεί η λογιστική πληρωμών, που αφορούν την καταβολή των τόκων, καθώς και το επιπλέον έσοδο που προκύπτει για την χρήση 2018, το οποίο αφορά τον επιμερισμό της διαφοράς ανάμεσα στην ονομαστικής αξίας του ομολόγου και στην αξία που αποκτήθηκε κατά τη λογιστική χρήση του 2018. Συγκεκριμένα, ο επιμερισμός της διαφοράς αυτής υπολογίζεται ως εξής:

$$9.200 \text{ €} \times 11,29\% = 1.038,68 \text{ €}, \text{ επομένως } 1.038,68 \text{ €} - 800 \text{ €} = 238,68 \text{ €}$$

Κατά την 31/12/2018, για την είσπραξη του τόκου η οντότητα «Υψίλον» θα πρέπει να διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____			
Χρηματικά διαθέσιμα		800,00	
Ομόλογα		238,68	
	Τόκοι - Έσοδα		1.038,68
<i>Αιτ. : Αναλογούντες τόκοι</i>			
_____ 31.12 _____			

Ωστόσο, η οντότητα «Υψιλον» κατά τη λήξη της χρήσης 2018, λαμβάνοντας υπόψη τις ενδείξεις απομείωσης, θα πρέπει να προβεί σε έλεγχο απομείωσης για το συγκεκριμένο ομόλογο. Αρχικά, θα πρέπει να διενεργήσει υπολογισμούς και να προσδιορίσει τις προεξοφλημένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές. Πιο συγκεκριμένα, η οντότητα «Υψιλον» εκτιμά ότι θα εισπράξει μόνο την ονομαστική αξία του ομολόγου, το οποίο σε ποσό εκφράζεται ως εξής:

$$10.000,00 \text{ €} / (1,1129)^2 = 10.000 \text{ €} / 1,23855 = 8.073,95 \text{ €}$$

Συνεπώς, η ζημία απομείωσης ισούται με τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία του ομολόγου κατά τη λήξη της χρήσης 2020 και στις προεξοφλημένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές, τα οποία σε ποσά είναι 9.438,68 € και 8.073,95 € αντίστοιχα. Η ζημία απομείωσης, άρα, είναι ίση με 1.364,73 €. Η λογιστική εγγραφή για την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης της αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου γίνεται ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____			
Ζημιές απομείωσης		1.364,73	
	Ομόλογα		1.364,73
<i>Αιτ. : Απομείωση ομολόγου</i>			
_____ 31.12 _____			

Κατά την επόμενη χρήση, η οντότητα «Υψιλον» οφείλει να αναγνωρίσει τη μεταβολή στην αξία του ομολόγου, η προκύπτει από τη διαφορά ανάμεσα στις προεξοφλημένες αναμενόμενες ταμειακές ροές και στην λογιστική αξία που είχε το ομόλογο στο τέλος της προηγούμενης χρήσης. Ειδικότερα, οι προεξοφλημένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές υπολογίζονται ως εξής:

$$10.000 / (1,1129)^1 = 10.000 \text{ €} / 1,1129 = 8.985,53 \text{ €}$$

Παράλληλα, η λογιστική αξία του ομολόγου στο προηγούμενο έτος ήταν 8.073,95 €, με αποτέλεσμα η διαφορά τους να ισούται με 911,58 €.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____			
Ομόλογα		911,58	
	Τόκοι - Έσοδα		911,58
<i>Αιτ. : Αναλογούντες τόκοι</i>			
_____ 31.12 _____			

Σε ότι αφορά το έτος 2020 υπάρχει παρόμοια λογιστική αντιμετώπιση με το έτος 2019, σε ότι αφορά τις ημερολογιακές εγγραφές. Πιο αναλυτικά, η οντότητα «Υψιλον» πρέπει να προβεί σε αναγνώριση της μεταβολής της αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου, η οποία υπολογίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στην ονομαστική αξία του ομολόγου και στην λογιστική του αξία κατά την 31/12/2019. Σε ποσά αυτά ερμηνεύονται ως 10.000 € και 8.985,53 € αντίστοιχα, ενώ η διαφορά που προκύπτει ισούται με 1.014,47 €.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
_____ 31.12 _____			
Ομόλογα		1.014,47	
	Τόκοι - Έσοδα		1.014,47
<i>Αιτ. : Αναλογούντες τόκοι</i>			
_____ 31.12 _____			

Σε αυτό το σημείο γίνεται και η λογιστική εγγραφή για την εξόφληση του ομολόγου, η οποία έχει ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31.12		
Χρηματικά διαθέσιμα	10.000,00	
Ομόλογα		10.000,00
<i>Αιτ. : Είσπραξη κεφαλαίου ομολόγου</i>		
31.12		

Αυτές οι λογιστικές εγγραφές αφορούν όχι μόνο την περίπτωση (i), αλλά και την περίπτωση (ii), αφού μέχρι και το 2019 τα δεδομένα παραμένουν ίδια.

Κατά την 31/12/2019, η οντότητα «Υψιλον» λαμβάνοντας υπόψη τις νέες ενδείξεις, ότι δηλαδή θα εισπράξει τους τόκους του επόμενου έτους, οφείλει να προβεί σε αναγνώριση μιας αναστροφής απομείωσης, καθώς πλέον δεν υφίστανται οι προηγούμενες ενδείξεις απομείωσης της αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου. Το ποσό της αναστροφής απομείωση υπολογίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στις προεξοφλημένες αναμενόμενες μελλοντικές εισροές και στην αξία του μολόγου στο τέλος της χρήσης του 2019. Πιο συγκεκριμένα, οι προεξοφλημένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές υπολογίζονται ως εξής:

$$10.800 \text{ €} / (1,1129)^1 = 10.800 / 1,1129 = 9.704,37 \text{ €}$$

Παράλληλα, η λογιστική αξία του ομολόγου κατά τη λήξη του 2019 είναι 8.985,53 €, με αποτέλεσμα η διαφορά τους να ισούται με 718,84 €. Η λογιστική εγγραφή αναστροφής της ζημίας απομείωσης έχει ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31.12		
Ομόλογα	718,84	
Αναστροφή ζημιάς απομείωσης		718,84
<i>Αιτ. : Αναστροφή ζημιάς απομείωσης</i>		
31.12		

Οι υπόλοιπες λογιστικές εγγραφές είναι παρόμοιες με τις εγγραφές για το έτος 2020, όπως αναλύθηκαν στην περίπτωσης (i).

4.3 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η παρουσίαση των εφαρμογών του ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού. Κάθε περίπτωση αποτελεί ξεχωριστή προσέγγιση για όσα ορίζει το συγκεκριμένο πρότυπο, καθώς κάθε στοιχείο του ενεργητικού είναι διαφορετικό και έχει συγκεκριμένες απαιτήσεις. Με την παρουσίαση των παραπάνω εφαρμογών επιτυγχάνεται ο στόχος της διπλωματικής εργασίας, που είναι η αποδοτικότερη κατανόηση του συγκεκριμένου λογιστικού προτύπου, όχι μόνο σε θεωρητικό επίπεδο αλλά και σε πρακτικό.

Κεφάλαιο 5

Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

5.1 Συμπεράσματα

Η εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) έχει αποφέρει σημαντικά αποτελέσματα, κυρίως βελτιώσεις, στον τρόπο παρουσίασης των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, κυρίως σε ότι αφορά την αποδοτικότερη πληροφόρηση που παρέχεται στους χρήστες αυτών. Το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό πρότυπο, καθώς σύμφωνα με αυτό προσδιορίζεται η σωστή αξία των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας στις οικονομικές της καταστάσεις.

Ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της απομείωσης, όταν αυτή κρίνεται απαραίτητη σύμφωνα με όσα ορίζει το πρότυπο, είναι ιδιαίτερα αναλυτικός και συγκεκριμένος. Η μεθοδολογία που πρέπει να χρησιμοποιηθεί αφορά τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου του ενεργητικού και στη συνέχεια τη σύγκριση του με τη λογιστική του αξία. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό, να λαμβάνονται υπόψη οι ενδείξεις απομείωσης που έχει κάθε οντότητα, καθώς και να γίνεται συχνός έλεγχος απομείωσης.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητα, για αυτό και κρίνεται απαραίτητη η ορθή παρουσίαση αυτών και των αξιών τους. Μια αναγνωρισμένη απομείωση επιφέρει διάφορες συνέπειες στα αποτελέσματα της οντότητας, κάτι το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την χειραγώγηση των κερδών μιας οντότητας. Πολλοί συγγραφείς συμφωνούν ότι η αναγνώριση ζημιών απομείωσης και αναστροφής των ήδη αναγνωρισμένων, επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα της. Επιπλέον, με την εφαρμογή απομειώσεων στις αξίες των πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιτυγχάνεται η ορθότερη παρουσίαση της αξίας των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα να έχουν καλύτερη κατανόηση από τους χρήστες αυτών. Πολύ σημαντικό στοιχείο σε αυτή την περίπτωση

είναι να υπάρχει αναλυτική παρουσίαση των απαραίτητων πληροφοριών στις γνωστοποιήσεις, όπως ακριβώς ορίζει το πρότυπο.

Το ΔΛΠ 36 ορίζει ρητά και συγκεκριμένα τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εφαρμόζεται, προκειμένου να παρουσιάζεται η ορθότερη πληροφόρηση σχετικά με την αξία των πάγιων στοιχείων μιας οντότητας. Η εφαρμογή των μεθόδων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν, ποικίλει και εμφανίζει ιδιαιτερότητες, ανάλογα με το είδος του περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται υπό εξέταση για απομείωση. Ο έλεγχος απομείωσης εφαρμόζεται τόσο σε ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία, όσο και σε πιθανή υπεραξία από απόκτηση άλλης οντότητας, σε αποθέματα, αλλά και σε χρηματοοικονομικά μέσα. Κάθε περίπτωση αποτελεί και ξεχωριστό παράδειγμα εφαρμογής της απομείωσης και χρήζει διαφορετικής προσέγγισης, παρόλα αυτά ο βασικός τρόπος υπολογισμού του ποσού απομείωσης παραμένει στις περιπτώσεις ο ίδιος.

Κάθε κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί και ένα ξεχωριστό κομμάτι προσέγγισης του ΔΛΠ 36. Στόχος της διπλωματικής ήταν η καλύτερη κατανόηση του συγκεκριμένου προτύπου και η παρουσίαση παραδειγμάτων για να γίνει αντιληπτός ο τρόπος που εφαρμόζεται στα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού. Για αυτό και έγινε προσπάθεια αναλυτικής παρουσίασης του προτύπου και των όσων ορίζει, καθώς και συγκεκριμένων παραδειγμάτων για να γίνει αντιληπτός ο τρόπος εφαρμογής του.

5.2 Περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Κατά τη συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας παρουσιάστηκαν και περιορισμοί. Αρχικά, δεν ήταν εφικτή η καταγραφή και παρουσίαση της εφαρμογής του ΔΛΠ 36 σε κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Αντίθετα, επιλέχθηκαν δειγματικά κάποια περιουσιακά στοιχεία και οι πιο συχνές περιπτώσεις εφαρμογής του, ώστε να γίνει πιο κατανοητή η γενική μεθοδολογία του.

Σε ότι αφορά μια μελλοντική προσέγγιση του ΔΛΠ 36, μπορεί να πραγματοποιηθεί μια έρευνα χρησιμοποιώντας πραγματικά δεδομένα από οντότητες που εφαρμόζουν απομειώσεις στα περιουσιακά τους στοιχεία. Η χρήση των πραγματικών δεδομένων με παράλληλη εφαρμογή οικονομετρικών μοντέλων, μπορεί να δώσει ακόμα πιο αποδοτικά συμπεράσματα για τα αποτελέσματα που έχει η εφαρμογή του ΔΛΠ 36 από τις οντότητες. Με αυτόν τον τρόπο θα επιτευχθεί ακόμα πιο αποτελεσματικά ο στόχος της διπλωματικής, ο οποίος ήταν η κατανόηση

όσων ορίζει το συγκεκριμένο πρότυπο και ο τρόπος που εφαρμόζεται, καθώς και οι συνέπειες που επιφέρει, τόσο στην παρουσίαση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις όσο και στα αποτελέσματα των οντοτήτων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Νεγκάκης, Χ. (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς: Θεωρία και Εφαρμογές*. Εκδόσεις: Αειφόρος λογιστική.
- Grant Thornton (2016). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*. Τόμος Α. Αθήνα: Grant-Thornton.

Ξένη Βιβλιογραφία

- Amiraslani, H., Iatridis, G., Pope, P. (2013). 'Accounting for asset impairment - a test for IFRS compliance across Europe'. Cass Business School.
- Andre, P., Dionysiou, D., and Tsalavoutas, I. (2017). 'Mandated disclosures under IAS 36 Impairment of Assets and IAS 38 Intangible Assets: value relevance and impact on analysts' forecasts'. *Applied Economics*, Vol. 50, pp. 707-725
- Avallone, F. and Quagli, A. (2015). 'Insight into the variables used to manage the goodwill impairment test, *Advances in Accounting*'. *Advances in Accounting*, Vol. 31, pp. 107-114
- Ballas, A. and Tzovas, C. (2010). 'An Empirical Investigation of Greek Firms' Compliance to IFRS Disclosure Requirements'. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 2, pp. 40-62
- Barth, M. E., Landsman, W. R. and Lang M. H. (2009). 'International Accounting Standards and Accounting Quality'. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, pp. 467-498
- Basu, A. (2017). 'Impairment of Intangible Assets – An Effort to Convergence'. *International Journal of Engineering and Management Research*, Vol. 7, pp. 210-214
- Carlin, T. M. and Finch N. (2008). 'Discount Rates in Disarray - Evidence in Flawed Goodwill Impairment Testing'. *Australian Accounting Review*, Vol. 19, pp. 326-336
- Carlin, T. M. and Finch, N. (2011). 'Goodwill impairment testing under IFRS: a false impossible shore?'. *Pacific Accounting Review*, Vol. 23, pp. 368-392
- Devalle, A. and Rizzato, F. (2013). 'IFRS 3, IAS 36 and Disclosure: The Determinants of the Quality of Disclosure'. *GSTF Journal on Business Review*, Vol. 2, pp. 12-17
- Donelson, D. C., Jennings, R. and McInnis, J. (2011). 'Changes over Time in the Revenue-Expense Relation: Accounting or Economics'. *The Accounting Review*, Vol. 86, pp. 945-974
- Drampa, S. (2007). 'Impairment of Assets: Some Evidence from Athens Stock Exchange'. University of Greenwich – Msc Finance Suite
- Duh R., Lee W., Lin C. (2009). "Reversing an impairment loss and earnings management - the role of corporate governance", *The International Journal of Accounting*, Vol. 44, pp. 113-137

- Ernst and Yang (2008). 'Impairment accounting – the basics of IAS 36 Impairment of Assets'. International Financial Reporting Standards update
- Glaum, M., Schmidt, P., Street, D. L. and Vogel, S. (2013). 'Compliance with IFRS 3- and IAS36-required disclosures across 17 European countries: company- and country-level determinants'. Accounting and Business Research, Vol. 43, pp. 163-204
- Hartwig, F. (2015). 'Swedish and Dutch listed companies' compliance with IAS 36 paragraph 134'. International Journal of Disclosure and Governance, Vol. 12, pp. 78-105
- Hodgdon, C., Tondkar, R. H., Harless, D. W. and Adhikari, A. (2008). 'Compliance with IFRS disclosure requirements and individual analysts' forecast errors'. Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol. 17, pp. 1-13
- Husmann, S. and Schmidt, M. (2008). 'The Discount Rate: A Note on IAS 36'. Accounting in Europe, Vol. 5, pp. 49-62
- Jerman, M. and Manzin, M. (2008). 'Accounting Treatment of Goodwill in IFRS and US GAAP'. Organizagija - Journal of Management, Informatics and Human Resources, Vol. 41, pp. 218-225
- Korošec, B., Jerman, M. and Tominc, P. (2016). 'The impairment test of goodwill: an empirical analysis of incentives for earnings management in Italian publicly traded companies'. Economic Research, Vol. 29, pp. 162-176
- Kvaal, E. (2010). 'The Discount Rate of IAS 36 – A Comment'. Accounting in Europe, Vol. 7, pp. 87-95
- Lantto, A.-M. and Sahlström, P. (2009). 'Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios'. Accounting and Finance, Vol. 49, pp. 341-361
- Lhaopadchan, S. (2010). 'Fair value accounting and intangible assets Goodwill impairment and managerial choice'. Journal of Financial Regulation and Compliance, Vol. 18, pp. 120-130
- Mazzi, F., Liberatore, G. and Tsalavoutas, I. (2016). 'Insights on CFOs' Perceptions about Impairment Testing under IAS 36'. Accounting in Europe, Vol. 13, pp. 353-379
- Petersen, C. and Plenborg, T. (2007). 'How do firms implement impairments tests of goodwill?'. Abacus, Vol. 46, pp. 419-446
- PricewaterhouseCoopers (2000). 'International Accounting Standards: Similarities and Differences IAS, US GAAP and UK GAAP'

- Rennekamp, K., Rupa, K. and Seybert, N. (2014). 'Impaired Judgement: The Effects of Asset Impairment Reversibility and Cognitive Dissonance on Future Investments'. *The Accounting Review*, Vol. 90, pp. 739-759
- Tsalavoutas, I. (2011). 'Transition to IFRS and compliance with mandatory disclosure requirements: What is the signal?'. *Advances in Accounting*, Vol. 27, pp. 390-405
- Tsalavoutas, I., André, P. and Dionysiou, D. (2014). 'Worldwide application of IFRS 3, IAS 38 and IAS 36, related disclosures, and determinants of non-compliance'. *ACCA Research Report 134*, pp. 32-61

Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία

- Deloitte. *IAS 36 – Impairment of Assets*. [Online]. Διαθέσιμο στο <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>