



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΑΞΙΑΣ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

του
ΧΡΗΣΤΟΥ ΚΑΓΙΑΣΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Νοέμβριος 2023

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο ολοκλήρωσης του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών «Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Θα ήθελα λοιπόν να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του συγκεκριμένου προγράμματος για τις γνώσεις που μου μετέδωσαν και ιδιαίτερα τον κ. Νεγκάκη Χρήστο που δέχτηκε να είναι και ο επιβλέπων καθηγητής. Επίσης, ευχαριστώ την γραμματεία μεταπτυχιακών προγραμμάτων του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής για την επίλυση των θεμάτων που προέκυψαν κατά τη διάρκεια των σπουδών.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου και τα αδέρφια μου, οι οποίοι με στήριξαν καθ' όλη τη διάρκεια συγγραφής της διπλωματικής εργασίας.

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζει τις προϋποθέσεις και την διαδικασία για τον έλεγχο και την εφαρμογή της απομείωσης στην αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας. Ουσιαστικά, το πρότυπο αυτό συμβάλλει στην ορθολογική παρουσίαση της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι οντότητες.

Σκοπός αυτής της διπλωματικής εργασίας είναι όχι μόνο η θεωρητική κατανόηση του ΔΛΠ 36 αλλά και η εξέταση των επιπτώσεων που έχει η εφαρμογή της απομείωσης στα οικονομικά αποτελέσματα των οντοτήτων. Τα κεφάλαια που αναπτύσσονται στην παρούσα διπλωματική εργασία εξυπηρετούν τους παραπάνω στόχους. Επιπλέον, μέσω της επισκόπησης της βιβλιογραφίας, καθίσταται σαφές ότι προκύπτουν σημαντικές διαφοροποιήσεις κατά την εφαρμογή του προτύπου από τις διοικήσεις των οντοτήτων. Το γεγονός αυτό οφείλεται στις αυστηρές απαιτήσεις που εμπεριέχει το εν λόγω πρότυπο αλλά και στην σημαντική επίδραση του στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις των οντοτήτων.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία δόθηκε, λοιπόν, ιδιαίτερη έμφαση στην πρακτική κατανόηση του προτύπου μέσω της παρουσίασης πολλαπλών παραδειγμάτων. Παρά τις ιδιαιτερότητες που εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας μεταξύ τους, η ορθή εφαρμογή του ΔΛΠ 36 οδηγεί στην όσο το δυνατόν καλύτερη παρουσίαση της αξίας τους στις οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, τίθενται οι βάσεις για την παρουσίαση συγκρίσιμων οικονομικών καταστάσεων και την αξιόπιστη πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών.

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές επισημάνσεις.....	7
1.2 Σκοπός της διπλωματικής εργασίας.....	7
1.3 Δομή της διπλωματικής εργασίας.....	8

Κεφάλαιο 2: Επισκόπηση βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή.....	9
2.2 Επισκόπηση βιβλιογραφίας.....	9
2.2.1 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε εταιρείες με έδρα την Ευρώπη.....	10
2.2.2 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε εταιρείες με έδρα την Αυστραλία.....	11
2.2.3 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε εταιρείες με έδρα την Ασία.....	12
2.2.4 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων και σύγκριση των ΔΛΠ με τα US GAAP.....	13
2.2.5 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων και αξιολόγηση της ποιότητας των γνωστοποιήσεων.....	14
2.2.6 Αναστροφή απομείωσης περιουσιακών στοιχείων.....	16
2.3 Σύνοψη.....	17

Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο

3.1 Εισαγωγή.....	19
3.2 Ιστορική αναδρομή.....	19
3.3 Πεδίο Εφαρμογής.....	20
3.4 Βασικές Έννοιες.....	21
3.5 Έλεγχος και εφαρμογή της απομείωσης.....	22
3.5.1 Προσδιορισμός της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης.....	22

3.5.2 Κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων με απαλλαγή υποχρέωσης προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού τους.....	23
3.5.3 Χρόνος διενέργειας του ελέγχου απομείωσης και ενδείξεις απομείωσης.....	24
3.5.4 Αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης.....	26
3.5.5 Αναγνώριση αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης.....	26
3.6. Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών.....	28
3.6.1 Επιμερισμός της υπεραξίας σε ΜΔΤΡ.....	28
3.6.2 Αναγνώριση ζημίας μιας ΜΔΤΡ.....	29
3.6.3 Αναγνώριση αναστροφής ζημίας μιας ΜΔΤΡ.....	30
3.7 Γνωστοποιήσεις.....	31
3.8 Σύνοψη.....	32

Κεφάλαιο 4: Παραδείγματα εφαρμογής της απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων

4.1 Εισαγωγή.....	33
4.2 Εφαρμογές.....	33
4.2.1 Προσδιορισμός ζημίας απομείωσης.....	33
4.2.2 Κατανομή περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού σε ΜΔΤΡ και προσδιορισμός ζημίας απομείωσης.....	35
4.2.3 Διεξαγωγή ελέγχου απομείωσης βάσει εξωτερικής ένδειξης.....	37
4.2.4 Επίδραση της ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου στην αναβαλλόμενη φορολογία.....	39
4.2.5 Κατανομή υπεραξίας σε ΜΔΤΡ και προσδιορισμός της ζημίας απομείωσης....	41
4.2.6 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μία ΜΔΤΡ η οποία περιλαμβάνει υπεραξία.....	44
4.2.7 Απομείωση αξίας αποθεμάτων.....	46
4.3 Σύνοψη.....	48

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

5.1 Εισαγωγή.....	49
5.2 Συμπεράσματα.....	49
5.3 Περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	50
Βιβλιογραφία.....	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές επισημάνσεις

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) αποτελούν ένα σύνολο παγκοσμίως αναγνωρισμένων λογιστικών μεθοδολογιών, βάση των οποίων συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Ο κύριος στόχος των ΔΠΧΑ είναι η εναρμόνιση και ενοποίηση των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο έτσι ώστε να καθίσταται εφικτή η παρουσίαση συγκρίσιμων και διαφανών οικονομικών καταστάσεων μεταξύ διαφορετικών χωρών. Μερικές φορές τα ΔΠΧΑ συγχέονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα οποία είναι παλαιότερα πρότυπα που αντικαταστάθηκαν το 2005 από τα ΔΠΧΑ αλλά εξακολουθούν να εφαρμόζονται κανονικά.

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται ένα εξ αυτών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το ΔΛΠ 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων”. Το εν λόγω πρότυπο αποτελεί ένα από τα βασικότερα αλλά και ιδιαίτερα σύνθετο στην εφαρμογή του. Αυτός εξάλλου είναι και ο βασικός λόγος που πολλές οντότητες συνεργάζονται με καταρτισμένους ορκωτούς ελεγκτές για την ορθή εφαρμογή του συγκεκριμένου και όχι μόνο προτύπου.

1.2 Σκοπός της διπλωματικής εργασίας

Βασικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση του θεωρητικού πλαισίου του ΔΛΠ 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων”, η κατανόηση της ορθής εφαρμογής ενός ελέγχου απομείωσης και η παρουσίαση των συνεπειών που επιφέρει η εφαρμογή της απομείωσης στα περιουσιακά στοιχεία των οντοτήτων. Επίσης, δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στις Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ).

Το εν λόγω πρότυπο συμβάλλει στην σωστή αποτύπωση των αξιών των περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων σύμφωνα με κάποιες ενδείξεις του περιβάλλοντος τους. Για αυτό είναι κρίσιμο οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων να έχουν πλήρη γνώση των απαιτήσεων που ορίζει το ΔΛΠ 36 καθώς και του τρόπου εφαρμογής του. Εκτός των άλλων, το πρότυπο είναι και ιδιαίτερα

επίκαιρο μετά την εισβολή της Ρωσίας στην Ουκρανία τον Φεβρουάριο του 2022 καθώς τέτοιου είδους συμβάντα καθιστούν σαφές ότι τα περιουσιακά στοιχεία ορισμένων οντοτήτων ενδέχεται να έχουν υποστεί απομείωση της αξίας τους.

Τέλος, στόχος της διπλωματικής είναι και η παράθεση αρκετών παραδειγμάτων έτσι ώστε να γίνει πιο κατανοητή η πρακτική εφαρμογή του προτύπου.

1.3 Δομή της διπλωματικής εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία διακρίνεται σε πέντε κεφάλαια, όπου το καθένα αποτελείται από τις δικές του ενότητες.

Το πρώτο κεφάλαιο περιλαμβάνει εισαγωγικές επισημάνσεις σχετικά με τα ΔΠΧΑ και ειδικότερα με το ΔΛΠ 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας σχετικά με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζεται από το ΔΛΠ 36. Σε όλες τις ενότητες του κεφαλαίου αυτού παρουσιάζονται άρθρα, έρευνες και μελέτες που πραγματεύονται τις διαφορετικές περιπτώσεις εφαρμογής του ΔΛΠ 36 από τις οικονομικές οντότητες, τις συνέπειες αυτής της εφαρμογής στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών αλλά και τις γενικότερες απαιτήσεις του προτύπου.

Το τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνει το θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 36. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην ορθή εφαρμογή του ελέγχου απομείωσης αλλά και στην έννοια της Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών.

Το τέταρτο κεφάλαιο αποτελείται από πληθώρα παραδειγμάτων, στα οποία αναλύεται η εφαρμογή της απομείωσης σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας.

Τέλος, το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας ενώ γίνεται αναφορά και σε μία πρόταση για περαιτέρω έρευνα του συγκεκριμένου ζητήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό έχει ως σκοπό την επισκόπηση της βιβλιογραφίας σχετικά με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων”. Το κεφάλαιο χωρίζεται σε επιμέρους ενότητες προκειμένου να γίνει πιο κατανοητή η βιβλιογραφία που έχει αναπτυχθεί γύρω από την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων.

Στην πρώτη και στην δεύτερη ενότητα παρουσιάζονται άρθρα και μελέτες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 από εταιρείες που εδρεύουν στην Ευρώπη και στην Αυστραλία αντίστοιχα.

Στην τρίτη ενότητα παρατίθενται μελέτες που συγκρίνουν τα ΔΛΠ και τα US GAAP, όσον αφορά την λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας καθώς και τις γενικότερες απαιτήσεις των δύο λογιστικών πρακτικών.

Στην τέταρτη ενότητα παρατίθενται άρθρα που εστιάζουν στην ποιότητα των γνωστοποιήσεων που εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Στην πέμπτη ενότητα παρουσιάζονται έρευνες που αφορούν την αναστροφή της απομείωσης και πώς αυτή επηρεάζει τις επενδυτικές αποφάσεις των διευθυντικών στελεχών.

2.2 Επισκόπηση βιβλιογραφίας

2.2.1 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε εταιρείες με έδρα την Ευρώπη

Στην μελέτη των Glaum et al. (2013) αναλύεται ο βαθμός συμμόρφωσης εταιρειών, με έδρα την Ευρώπη, που εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Εστιάζοντας στις γνωστοποιήσεις που απαιτεί το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” αλλά και το ΔΠΧΑ 3 “Συνενώσεις Επιχειρήσεων”, διαπίστωσαν ότι οι εταιρίες δεν συμμορφώνονται σε αρκετά μεγάλο βαθμό με τις υποδείξεις των δύο προτύπων. Επιπλέον, οι συγγραφείς παρατήρησαν ότι ο βαθμός συμμόρφωσης εξαρτάται από τις επικρατούσες συνθήκες και σε επίπεδο εταιρείας και αλλά

και σε επίπεδο χώρας. Το γεγονός αυτό φανερώνει πόσο σημαντικές είναι οι λογιστικές πρακτικές αλλά και άλλου είδους μεταβλητές, διαφορετικές για κάθε χώρα. Αυτό μάλιστα συμβαίνει παρά το ότι στις χώρες αυτές χρησιμοποιούνται τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, δηλαδή το ίδιο σύνολο προτύπων. Σε επίπεδο εταιρείας εξετάστηκε η επιρροή της υπεραξίας, της προγενέστερης εξοικείωσης με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τον τύπο του ελεγκτή, της ύπαρξης επιτροπών ελέγχου, της έκδοσης ομολόγων ή μετοχών κατά την περίοδο αναφοράς ή την επόμενη περίοδο καθώς και του κλάδου των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Αντίστοιχα σε επίπεδο χώρας, προσδιορίστηκε η ισχύς του συστήματος επιβολής και του μεγέθους της αγοράς του χρηματιστηρίου της κάθε χώρας ως παράγοντες που συνδέονται με τη συμμόρφωση. Τέλος, η εκάστοτε εθνική κουλτούρα με τη μορφή της δύναμης των εθνικών παραδόσεων επηρεάζει επίσης τη συμμόρφωση, σε συνδυασμό με παράγοντες σε επίπεδο εταιρείας.

Σε μία έρευνα που δημοσιεύθηκε το 2016 οι Mazzi et al. εξέτασαν τις απόψεις των οικονομικών διευθυντών ιταλικών εταιρειών σχετικά με την πολυπλοκότητα των απαιτήσεων του ΔΛΠ 36 κατά την εφαρμογή τους και της χρησιμότητας των εθνικών οδηγιών, που στοχεύουν στην υποστήριξη των υπευθύνων της παραπάνω διαδικασίας. Οι τρεις συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι το ΔΛΠ 36 θεωρείται ένα περισσότερο υποκειμενικό πρότυπο και λιγότερο τυπικό σε σχέση με τα υπόλοιπα ΔΠΧΑ ενώ τα διευθυντικά στελέχη προσαρμόζουν τις απαιτήσεις του προτύπου στις ανάγκες της εταιρίας τους απαιτήσεις του μπορούν να προσαρμοστούν στις ανάγκες των διευθυντικών στελεχών. Επιπλέον, οι συμμετέχοντες στην συγκεκριμένη έρευνα εκτιμούν ως αδύναμη την σχέση μεταξύ των γνωστοποιήσεων που απαιτεί το ΔΛΠ 36 και των μεταβλητών της αγοράς, με μόνη εξαίρεση τις αποδόσεις των μετοχών. Επίσης, η διαδικασία του ελέγχου απομείωσης έγινε δυσκολότερη κατά την διάρκεια της πρόσφατης οικονομικής κρίσης και παρά τις οδηγίες των ιταλικών αρχών, αυτές δεν βοήθησαν τελικά στη διαδικασία προσδιορισμού της ανακτήσιμης αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή στην αύξηση του βαθμού συμμόρφωσης όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, όπως αυτά ορίζονται από το ΔΛΠ 36. Εν κατακλείδι, οι συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα διευθυντικά στελέχη απαιτούν να αναθεωρηθεί το ΔΛΠ 36 ή και να εκδοθούν διαφορετικές οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του προτύπου, γεγονός που πρέπει να ληφθεί υπόψη από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Οι Hassine και Jilani (2017) εξετάζουν λεπτομερώς στο έργο τους πώς οι εταιρείες χρησιμοποιούν το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 για να καταγράψουν την απομείωση της υπεραξίας στις οικονομικές τους καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα, οι συγγραφείς διερεύνησαν εάν η διαχείριση κερδών συνδέεται με την απόφαση και το μέγεθος των ετήσιων ζημιών

απομείωσης της υπεραξίας που αναφέρθηκαν από γαλλικές εταιρείες. Με βάση ένα δείγμα 720 παρατηρήσεων που προέρχονται από 105 ομίλους εταιρειών που ανήκουν στον δείκτη SBF 250 κατά την περίοδο 2006-2012, τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης επιβεβαίωσαν σε μεγάλο βαθμό τις προβλέψεις τους. Πράγματι, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η απόφαση για καταγραφή ζημιών απομείωσης της υπεραξίας οφείλεται τόσο στην αλλαγή του Διευθύνοντος Συμβούλου όσο και στα κίνητρα της οικονομικής κρίσης. Πέρα από αυτό όμως, τα ευρήματα έδειξαν ότι οι διευθυντές υπερεκτιμούν τις ετήσιες ζημιές απομείωσης υπεραξίας και για να χειραγωγήσουν τα κέρδη τους έτσι ώστε στην επόμενη οικονομική χρήση να παρουσιάσουν μία καλύτερη εικόνα σχετικά με τα κέρδη της εταιρείας. Επιπλέον, οι εταιρείες με υψηλότερη μόχλευση τείνουν να καταγράφουν αυξημένη ζημία απομείωσης υπεραξίας ως απάντηση στο κίνητρο επαναδιαπραγμάτευσης του χρέους. Αυτή η έρευνα, λοιπόν, ανέδειξε το γεγονός ότι οι εταιρείες εκμεταλλεύονται κατά το δοκούν τη διακριτική ευχέρεια της απομείωσης που παρέχεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36.

Τέλος, αξίζει να παρουσιαστεί και μία πιο πρόσφατη έρευνα (Lazar & Velte, 2018). Οι δύο συγγραφείς διερεύνησαν την ποιότητα γνωστοποίησης των ελέγχων απομείωσης της υπεραξίας σε γερμανικές εισηγμένες εταιρίες μεταξύ 2010 και 2015. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η απόδοση της εταιρίας και οι ζημιές απομείωσης της υπεραξίας συνδέονται θετικά με την ποιότητα γνωστοποίησης της απομείωσης της υπεραξίας. Αντίθετα, το μέγεθος της αναφερόμενης υπεραξίας σχετίζεται αρνητικά με την ποιότητα της γνωστοποίησης.

2.2.2 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε εταιρείες με έδρα την Αυστραλία

Οι Carlin και Finch (2011) εξετάζουν στο άρθρο τους την διαδικασία απομείωσης της υπεραξίας που υφίσταται στην Αυστραλία και επιχειρούν να προσδιορίσουν το επίπεδο συμμόρφωσης με τις υποδείξεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Για τις ανάγκες του ερευνητικού τους ερωτήματος, χρησιμοποίησαν μία βάση δεδομένων και εστίασαν στις γνωστοποιήσεις-σημειώσεις που εμπεριέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 200 επιχειρήσεων εισηγμένων στο χρηματιστήριο της Αυστραλίας κατά την οικονομική χρήση 2006. Κύριο χαρακτηριστικό των συγκεκριμένων εταιριών την εξεταζόμενη χρονική περίοδο ήταν η μεγάλη υπεραξία. Παράλληλα με τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τις μεθοδολογίες απομείωσης, οι δύο συγγραφείς κατέγραψαν

και τις κύριες μεταβλητές για την εκτίμηση των ανακτήσιμων ποσών. Στην συνέχεια, προχώρησαν στην αξιολόγηση του βαθμού στον οποίο αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι σύμφωνες με τις υποδείξεις του AASB136. Η έρευνα ανέδειξε ότι οι μεγάλες επιχειρήσεις της Αυστραλίας δεν συμμορφώνονται σε μεγάλο βαθμό με το δοκιμαστικό καθεστώς απομείωσης της υπεραξίας, όπως αυτές προβλέπονται από τα ΔΠΧΑ. Επιπλέον, η έρευνα ανέδειξε σοβαρές ανεπάρκειες στις διαδικασίες υποβολής των υπολοίπων της υπεραξίας όταν αποτιμάται η απομείωση. Τέλος, έγινε σαφές ότι οι οικονομικοί κολοσσοί της Αυστραλίας αντιμετωπίζουν δυσκολίες καθώς υποχρεούνται να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΑ και άρα να προσαρμόσουν τις μέχρι πρότινος οικονομικές τους συμπεριφορές και διαδικασίες.

Οι δύο συγγραφείς, σε μια προγενέστερη έρευνά τους (Carlin & Finch, 2009), αφού εξέτασαν ένα δείγμα μεγάλων εταιριών της Αυστραλίας, διαπίστωσαν ότι η επιλογή του επιτοκίου προεξόφλησης από τις οικονομικές οντότητες αντιπροσωπεύει έναν από τους πιο καθοριστικούς παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν ένα μοντέλο αποτίμησης αξίας. Δεδομένης της σημαντικής εξάρτησης που υπάρχει ανάμεσα στον τρόπο με τον οποίο υπολογίζονται οι προ εξοφλημένες ταμειακές ροές και η ανακτήσιμη αξία, είναι σαφές ότι η επιλογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου έχει μεγάλη επίδραση σε έναν ενδεχόμενο έλεγχο απομείωσης. Έτσι, το γεγονός αυτό έχει άμεση σχέση με τα αποτελέσματα που μπορούν να προκύψουν από ένα μοντέλο αποτίμησης αξίας. Αξίζει όμως να επισημανθεί ότι υφίσταται πάντα ο κίνδυνος εμφάνισης μεροληψίας κατά την επιλογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου. Το γεγονός αυτό, εύλογα, εγείρει ανησυχίες για το κατά πόσο έγκυρες είναι οι αποτιμήσεις και οι οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται σύμφωνα με τις υποδείξεις των ΔΠΧΑ.

2.2.3 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε εταιρείες με έδρα την Ασία

Η μελέτη του Li (2019) εξετάζει τον λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων στην Κίνα. Ο συγγραφέας χρησιμοποίησε μια ποιοτική μέθοδο έρευνας για την συλλογή δεδομένων από ημιδομημένες συνεντεύξεις με Κινέζους λογιστές αλλά και από δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, διαπίστωσε ότι η εφαρμογή της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων έχει μικρό βαθμό συμμόρφωσης με το Κινεζικό Λογιστικό Πρότυπο 8 όσον αφορά τον προσδιορισμό ενδείξεων απομείωσης, την εφαρμογή ομάδων περιουσιακών στοιχείων, την εκτίμηση ανακτήσιμου ποσού και την γνωστοποίηση πληροφοριών. Στην

μελέτη επισημαίνονται, επίσης, οι πρακτικές προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι Κινέζοι λογιστές κατά την εφαρμογή του Κινεζικού λογιστικού προτύπου.

Στην έρευνά των Thuy et al. (2019) διερευνάται ο λογιστικός χειρισμός των απομειώσεων των περιουσιακών στοιχείων σε τρεις ξεχωριστές οντότητες, την ανώνυμη εμπορική τράπεζα του Βιετνάμ (VPBank), την τράπεζα της Ανατολικής Ασίας και τον όμιλο Nestle με σκοπό να εντοπιστούν οι διαφορές μεταξύ της εφαρμογής των ΔΠΧΑ (και ειδικότερα του ΔΛΠ 36) και του λογιστικού συστήματος του Βιετνάμ. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι το Βιετνάμ έχει ενσωματώσει περισσότερο τις λογιστικές πρακτικές που αφορούν τα έσοδα και τα έξοδα και λιγότερο αυτές που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία. Οι συγγραφείς το αποδίδουν αυτό στο γεγονός ότι το Βιετνάμ δεν έχει λογιστικό πρότυπο για την αντιμετώπιση της απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων. Τέλος, στην μελέτη παρουσιάζονται ορισμένες προτάσεις ώστε το Βιετνάμ να συγκλίνει περισσότερο στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και να ενσωματώσει μερικώς ή εξ ολοκλήρου το ΔΛΠ 36.

2.2.4 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων και σύγκριση των ΔΛΠ με τα US GAAP

Το άρθρο των Jerman και Manzin (2008) εξετάζει τον λογιστικό χειρισμό της υπεραξίας από την πλευρά των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αλλά και από την πλευρά των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών των ΗΠΑ (US GAAP). Το 2004 η έκδοση του νέου ΔΠΧΑ 3, της αναθεώρησης του ΔΛΠ 36 και του ΔΛΠ 38 οδήγησαν στην εξάλειψη ορισμένων διαφορών που υπήρχαν μεταξύ των ΔΠΧΑ και των US GAAP στη λογιστική αντιμετώπιση των συνενώσεων επιχειρήσεων πριν από το 2004. Πλέον η υπεραξία που προκύπτει ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων δεν αποσβένεται αλλά ελέγχεται για απομείωση. Το συμπέρασμα, στο οποίο κατέληξαν οι δύο συγγραφείς ήταν ότι η υπεραξία πρέπει να αντιμετωπίζεται από τις επιχειρήσεις ως ένα περιουσιακό στοιχείο που θα αποφέρει οικονομικά οφέλη στο μέλλον και γι' αυτό θα πρέπει να αναγνωρίζεται, να επιμετράται και να διαχειρίζεται κατάλληλα. Ωστόσο, παρά τη νέα λογιστική αντιμετώπιση, υφίστανται ακόμα ποικίλες απόψεις ως προς τις πληροφορίες που θα γνωστοποιούνται αλλά ακόμα και ως προς τον ίδιο τον λογιστικό χειρισμό. Με λίγα λόγια, το άρθρο επιβεβαιώνει ότι η αντιμετώπιση της υπεραξίας θα παραμείνει και στο μέλλον μια αμφιλεγόμενη συζήτηση μεταξύ ακαδημαϊκών, συντακτών οικονομικών εκθέσεων και ελεγκτών.

Στο άρθρο τους, οι Hong et al. (2018) διερευνούν εάν οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις εντός του θεσμικού περιβάλλοντος των ΗΠΑ όπου χρησιμοποιούνται τόσο τα ΔΠΧΑ όσο και τα US GAAP. Για την εξέταση αυτού του ζητήματος, οι τρεις συγγραφείς εστίασαν στη λογιστική απομείωσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, έναν τομέα όπου υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των US GAAP και των IFRS. Εντόπισαν όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στις ΗΠΑ και έχουν αναγνωρίσει ζημίες απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά την περίοδο 2004 έως 2012. Από αυτές τις εταιρείες, προσδιόρισαν τις εταιρείες που ακολουθούν τα ΔΠΧΑ και, στη συνέχεια, ανέπτυξαν ένα αντιστοιχισμένο δείγμα εταιρειών που ακολουθούν τα US GAAP, χρησιμοποιώντας μια διαδικασία αντιστοίχισης βαθμολογίας τάσης. Εξέτασαν τη σχέση μεταξύ ζημίας απομείωσης και απροσδόκητα υψηλών ή χαμηλών κερδών το έτος απομείωσης χρησιμοποιώντας ένα μοντέλο παλινδρόμησης Heckman δύο σταδίων, ελέγχοντας για κλάδο, χώρα, έτος απομείωσης και οικονομικούς παράγοντες σε επίπεδο επιχείρησης. Οι συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η συσχέτιση μεταξύ ζημιών απομείωσης και απροσδόκητα υψηλών και χαμηλών κερδών είναι σημαντικά υψηλότερη για τις εταιρείες που ακολουθούν τα US GAAP. σε σύγκριση με τις εταιρείες που ακολουθούν τα ΔΠΧΑ, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα επηρεάζουν τη χρηματοοικονομική αναφορά των επιχειρήσεων.

Μία ακόμα έρευνα που αξίζει να αναφερθεί είναι των Gordon και Hsu (2018), οι οποίοι εξέτασαν την σχέση μεταξύ των απομειώσεων ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και των μελλοντικών λειτουργικών ταμειακών ροών σύμφωνα με τα US GAAP και τα ΔΠΧΑ. Οι δύο συγγραφείς διαπίστωσαν ότι η διαδικασία των απομειώσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ συνδέεται αρνητικά με τις αλλαγές στις μελλοντικές λειτουργικές ταμειακές ροές ενώ η αντίστοιχη των US GAAP, κατά μέσο όρο όχι. Διερεύνησαν, επίσης, εάν οι διαφορές αυτές οφείλονται σε διαφορές στην αναγνώριση ή την μέτρηση της απομείωσης. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους έδειξαν ότι η αναγνώριση της απομείωσης σύμφωνα με τα US GAAP καθυστερεί έναντι της αντίστοιχης των ΔΠΧΑ.

2.2.5 Απομείωση περιουσιακών στοιχείων και αξιολόγηση της ποιότητας των γνωστοποιήσεων

Οι Devalle και Rizzato (2013) στην εργασία τους παρουσιάζουν τα αποτελέσματα μιας εμπειρικής ανάλυσης σχετικά με την ποιότητα των υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων του ΔΠΧΑ

3 – συνενώσεις επιχειρήσεων και του ΔΛΠ 36 – απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων. Στόχος της εργασίας είναι να επαληθεύσει τους καθοριστικούς παράγοντες που διαμορφώνουν την ποιότητα της γνωστοποίησης στην αναγνώριση, επιμέτρηση και απομείωση της υπεραξίας. Η ανάλυση πραγματοποιήθηκε σε ιταλικούς εισηγμένους ομίλους που ανήκουν στον κύριο χρηματιστηριακό δείκτη· οι όμιλοι που είναι εισηγμένοι στον κύριο χρηματιστηριακό δείκτη αντιπροσωπεύουν το ογδόντα τοις εκατό της συνολικής κεφαλαιοποίησης των ιταλικών εισηγμένων εταιρειών όπως δηλώνεται από το Ιταλικό Χρηματιστήριο.

Σύμφωνα με τους δύο συγγραφείς, η διεθνής χρηματοπιστωτική κρίση οδήγησε πολλές εταιρείες να αποκτήσουν άλλους ομίλους ή να συγχωνευτούν και ως εκ τούτου να αναγνωρίσουν ζημίες απομείωσης της υπεραξίας ή να επαληθεύσουν δύο (ή περισσότερες) φορές το χρόνο εάν προκλήθηκαν ζημίες απομείωσης. Σε αυτό το πλαίσιο, η γνωστοποίηση διαδραματίζει βασικό ρόλο για τους επενδυτές. Το ΔΠΧΑ 3 περιγράφει τη λογιστική όταν ένας αποκτών αποκτά τον έλεγχο μιας επιχείρησης (π.χ. εξαγορά ή συγχώνευση) και οι όμιλοι πρέπει να γνωστοποιήσουν πολλές πληροφορίες, όπως, για παράδειγμα, την ημερομηνία απόκτησής της, το μέρος των δικαιωμάτων ψήφου που αποκτήθηκαν, τους κύριους λόγους για τη συνένωση επιχειρήσεων, τον τρόπο που ο αποκτών ήλεγξε τελικά τον αποκτώμενο καθώς και τους παράγοντες που καθορίζουν την υπεραξία που θα αναγνωριστεί. Ενδεικτικά ορισμένοι παράγοντες που καθορίζουν την υπεραξία είναι οι αναμενόμενες συνέργειες από το συνδυασμό εργασιών του αποκτώμενου και του αποκτώντος, άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για χωριστή αναγνώριση κ.λπ. Οι συγγραφείς ανέλυσαν έναν συνολικό αριθμό οκτώ βασικών πληροφοριών που απαιτεί το ΔΛΠ 36. Έχουν διεξαχθεί πολλές μελέτες σχετικά με την ποιότητα της εθελοντικής γνωστοποίησης και τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ο δείκτης γνωστοποίησης είναι πολύ χαμηλός. Γι' αυτό, η εργασία τους στόχευσε να επαληθεύσει εάν, πρώτα απ' όλα, η υποχρεωτική γνωστοποίηση εμφανίζεται στις σημειώσεις της ενοποιημένης οικονομικής κατάστασης με αναφορά στο ΔΠΧΑ 3 και το ΔΛΠ 36.

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι δεν γνωστοποιούν όλοι οι όμιλοι τα δεδομένα που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τέλος, οι δύο συγγραφείς κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι την ποιότητα των υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων επηρεάζεται από διάφορες παράγοντες (έσοδα, μόχλευση, απόδοση των πωλήσεων και τιμές της αγοράς. Με άλλα λόγια, τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι όσο υψηλότερη είναι η κεφαλαιοποίηση της αγοράς, η μόχλευση, τα έσοδα και το ROS μιας εταιρίας, τόσο πιο πιθανό είναι η εταιρία να γνωστοποιήσει τις υποχρεωτικές πληροφορίες.

Στην έρευνα του Basu (2017) αναφέρεται ότι τελευταία έχει παρατηρηθεί μια αυξανόμενη σύγκλιση στις λογιστικές πρακτικές σε όλο τον κόσμο έτσι ώστε να παρέχονται

υψηλότερης ποιότητας χρηματοοικονομικές πληροφορίες που είναι συγκρίσιμες, συνεπείς και διαφανείς για την εξυπηρέτηση των αναγκών των οικονομικών χρηστών. Καθώς πλέον οι εταιρείες βασίζονται περισσότερο στη γνώση, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα αποτελούν ένα αυξανόμενο ποσοστό της αξίας των επιχειρήσεων που αποκτώνται. Αυτό υπογραμμίζει τη σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και τη σημασία τους για την απόκτηση. Ο συγγραφέας αναλύει τον αντίκτυπο της μετάβασης από την απόσβεση στην απομείωση της υπεραξίας και τα μέτρα που έχουν παρθεί από διαφορετικούς φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων με σκοπό την προώθηση της σύγκλισης των λογιστικών προτύπων με απώτερο στόχο την ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από διαφορετικές χώρες σε όλο τον κόσμο.

Μία ακόμα έρευνα (Gros & Koch, 2015) ασχολήθηκε με το επίπεδο συμμόρφωσης και ποιότητας γνωστοποιήσεων μεταξύ ευρωπαϊκών εισηγμένων εταιριών. Οι δύο συγγραφείς διαπίστωσαν χαμηλά συμμόρφωσης και ποιότητας γνωστοποιήσεων ενώ και τα δύο συνδέονται θετικά με το μέγεθος της εταιρίας, την ένταση της υπεραξίας, την επιβολή και την ελεύθερη διασπορά. Επιπλέον, η ποιότητα των γνωστοποιήσεων επηρεάζεται θετικά από τις δεξιότητες του διοικητικού συμβουλίου και την ανάπτυξη της εταιρίας αλλά αρνητικά από το διοικητικό κόστος. Οι δύο συγγραφείς εκτιμούν ότι τα ευρήματα αυτά ενδιαφέρουν άμεσα τις ρυθμιστικές αρχές οι οποίες στοχεύουν στην αύξηση της ποιότητας των γνωστοποιήσεων. Επιπλέον, επιθυμούν να στρέψουν την προσοχή των συμμετεχόντων στην κεφαλαιαγορά στις μεγάλες διαφορές στην ποιότητα των γνωστοποιήσεων και στα σχετικά χαρακτηριστικά της εταιρίας και της διακυβέρνησης.

2.2.6 Αναστροφή απομείωσης περιουσιακών στοιχείων

Οι Rennekamp et al. (2014) διεξήγαγαν δύο πειράματα ώστε να εξετάσουν πως η αντιστρεψιμότητα της λογιστικής επίδρασης των απομειώσεων της αξίας των περιουσιακών στοιχείων επηρεάζει την χάραξη της επενδυτικής στρατηγικής των οικονομικών οντοτήτων. Στα δύο πειράματα αξιολογήθηκαν οι ενέργειες των CEO όταν οι οικονομικές οντότητες των οποίων προΐστανται, αντιμετωπίζουν μια μεγάλη απομείωση περιουσιακών στοιχείων σε ένα από τα τμήματα τους. Βασιζόμενοι σε μια προγενέστερη ψυχολογική μελέτη που αφορούσε τη γνωστική ασυμφωνία και αντιστρεψιμότητα αποφάσεων, διαπίστωσαν ότι οι CEO που αποφασίζουν μεταξύ άλλων και την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων, στρέφονται περισσότερο στο τμήμα που υφίσταται την απομείωση, όταν η λογιστική επίδραση της

απομείωσης είναι αναστρέψιμη πάρα όταν είναι μη αναστρέψιμη. Μάλιστα η διαπίστωση αυτή σχετίζεται με το γεγονός ότι τα αναστρέψιμα λογιστικά αποτελέσματα τείνουν να δρουν ενθαρρυντικά στην προσπάθεια αλλαγής του αποτελέσματος των ταμειακών ροών, ενώ τα μη αναστρέψιμα λογιστικά αποτελέσματα τείνουν να δρουν ενθαρρυντικά στην αναθεώρηση των πεποιθήσεων για τον εξορθολογισμό του αποτελέσματος των ταμειακών ροών. Επίσης, σύμφωνα με τη θεωρία της γνωστικής ασυμφωνίας, απέδειξαν ότι οι CEO που δεν χρειάζεται να αποφασίσουν για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων έχουν ελάχιστες διαφορές από τους υπόλοιπους CEO ως προς την συμπεριφορά τους στο τμήμα που υφίσταται την απομείωση, ανεξάρτητα από την αντιστρεψιμότητα της απομείωσης.

Οι Tan και Trotman (2018) διερεύνησαν την επίδραση των κανονιστικών απαιτήσεων στις αποφάσεις απομείωσης και στην αναζήτηση και αξιολόγηση των πληροφοριών απομείωσης από τους διευθυντές. Οι δύο συγγραφείς εξέτασαν την αντιστρεψιμότητα ή μη των ζημιών απομείωσης ("μπορεί να αντιστραφεί" έναντι "δεν μπορεί να αντιστραφεί") και τη διαφάνεια στις γνωστοποιήσεις υποθέσεων απομείωσης (πιο διαφανής έναντι λιγότερο διαφανής) σε ένα πείραμα 2×2 . Διαπίστωσαν ότι οι διευθυντές είναι πιο πρόθυμοι να κάνουν απομείωση όταν οι ζημιές απομείωσης μπορούν να αναστραφούν παρά όταν δεν μπορούν να αναστραφούν, αλλά αυτό το αποτέλεσμα δεν ποικίλλει με τη διαφάνεια της γνωστοποίησης. Διαπίστωσαν, επίσης, ότι οι διαχειριστές εμφανίζουν μεροληψία αναζήτησης πληροφοριών και στις τέσσερις πειραματικές συνθήκες, ωστόσο, οι κανονιστικές απαιτήσεις δεν οδηγούν σε διαφορές στο επίπεδο της μεροληψίας αναζήτησης πληροφοριών μεταξύ των συνθηκών. Αντίθετα, οι κανονιστικές απαιτήσεις επηρέασαν τις διαφορές στο επίπεδο μεροληψίας αξιολόγησης πληροφοριών μεταξύ των συνθηκών. Τέλος, διαπίστωσαν ότι όταν οι ζημιές απομείωσης δεν μπορούν να αναστραφούν, η μεροληψία αξιολόγησης πληροφοριών είναι μεγαλύτερη όταν οι γνωστοποιήσεις είναι πιο διαφανείς παρά λιγότερο διαφανείς.

2.3 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάστηκε η βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36.

Από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας αυτό που προκύπτει είναι ότι η εφαρμογή της απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων εμφανίζει μεν αρκετές ομοιότητες στις χώρες της Ευρώπης, την Αυστραλία και τις ΗΠΑ αλλά εξακολουθούν να υφίστανται αρκετές δυσκολίες στον τρόπο εφαρμογής της. Επίσης, είναι σαφές ότι τα διευθυντικά στελέχη αξιοποιούν το ΔΛΠ

36 με σκοπό την λήψη αποφάσεων προς όφελος των εταιρειών με πιο χαρακτηριστική περίπτωση, την χειραγώγηση των κερδών αυτών. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι η ποιότητα των γνωστοποιήσεων που απαιτεί το πρότυπο είναι σημαντική καθώς με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται και η υψηλή ποιότητα των πληροφοριών που αναζητούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Πρωταρχικός σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους (Νεγκάκης, 2015). Εφόσον η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, τότε το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένο και το πρότυπο απαιτεί η διαφορά της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού να αναγνωριστεί ως ζημία απομείωσης.

3.2 Ιστορική αναδρομή

Τον Μάιο του 1997 παρουσιάστηκε το Σχέδιο Έκθεσης E55 που αφορούσε την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού. Έναν χρόνο αργότερα, τον Ιούνιο του 1998, δημοσιεύτηκε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Ως ημερομηνία πρώτης εφαρμογής του προτύπου ορίστηκε η 1η Ιανουαρίου του 1999. Έκτοτε το πρότυπο αυτό έχει υποβληθεί σε αρκετές τροποποιήσεις. Πιο συγκεκριμένα (Deloitte):

- 31 Μαρτίου 2004: Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή πλέον και στην υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτήθηκαν στο πλαίσιο συνενώσεων επιχειρήσεων με ημερομηνία συμφωνίας την 31η Μαρτίου 2004 και έπειτα.
- 22 Μαΐου 2008: Η τροποποίηση αυτή προβλέπει γνωστοποιήσεις εκτιμήσεων έτσι ώστε να είναι εφικτός ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού. Η τροποποίηση αφορά τις ετήσιες περιόδους που ξεκινάνε από την 1η Ιανουαρίου του 2009.
- 16 Απριλίου 2009: Η νέα αυτή τροποποίηση εισάγει βελτιώσεις για τις μονάδες λογιστικής που καθορίζουν τον έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας καθώς μέχρι εκείνη την στιγμή χρησιμοποιούνταν τμήματα του ΔΠΧΑ 8. Ως ημερομηνία πρώτης εφαρμογής ορίζεται η 1η Ιανουαρίου του 2010.

- 29 Μαΐου 2013: Η εκ νέου αναθεώρηση του ΔΛΠ 36 κρίνεται αναγκαία προκειμένου να γνωστοποιούνται και οι πληροφορίες που αφορούν τα ανακτήσιμα ποσά των μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Το αναθεωρημένο πρότυπο εφαρμόζεται για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινάνε από την 1η Ιανουαρίου 2013.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), τον Μάιο του 2020, παρουσίασε τις απόψεις του σχετικά με τις αλλαγές που εξετάζει για το συγκεκριμένο πρότυπο. Η κύρια συζήτηση αφορά την λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να αναγράφονται. Επιπλέον, το Συμβούλιο επανεξετάζει την υπάρχουσα διαδικασία απομείωσης της υπεραξίας προκειμένου να την καταστήσει λιγότερο δαπανηρή για τις εταιρείες και ταυτόχρονα πιο αποτελεσματική.

3.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 είναι όλα τα περιουσιακά στοιχεία, πλην ορισμένων εξαιρέσεων. Πιο αναλυτικά το πεδίο εφαρμογής περιλαμβάνει (Grant Thornton, 2021):

- Ενσώματα πάγια, τα οποία περιλαμβάνουν και αναπροσαρμοσμένα στοιχεία του ενεργητικού (ΔΛΠ 16)
- Άυλα στοιχεία του ενεργητικού και ιδιαίτερα την υπεραξία (ΔΛΠ 38)
- Επενδύσεις σε ακίνητα, των οποίων η επιμέτρηση, για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, γίνεται στο κόστος κτήσης (ΔΛΠ 40)
- Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, μεταξύ των οποίων και η υπεραξία που προκύπτει ως αποτέλεσμα συνένωσης επιχειρήσεων, όπως ορίζει το ΔΠΧΑ 3
- Θυγατρικές και συγγενείς εταιρίες, των οποίων η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης (ΔΛΠ 27 και 28)
- Δικαιώματα χρήσης, των οποίων η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης (ΔΠΧΑ 16)

Τα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία εξαιρούνται, καθώς καλύπτονται από άλλα λογιστικά πρότυπα. Πιο συγκεκριμένα εξαιρούνται: [IFRS Foundation]

- Αποθέματα, καλύπτονται από το ΔΛΠ 2 “Αποθέματα”
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, καλύπτονται από το ΔΛΠ 11 “Συμβάσεις κατασκευής”

- Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, καλύπτονται από το ΔΛΠ 12 “Φόροι εισοδήματος”
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους, καλύπτονται από το ΔΛΠ 19 “Παροχές σε εργαζομένους”
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 “Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση”
- Επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρούνται στην εύλογη αξία, καλύπτονται από το ΔΛΠ 40 “Επενδύσεις σε ακίνητα”
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα και τα οποία επιμετρούνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη πώλησης, καλύπτονται από το ΔΛΠ 41 “Γεωργία”
- Το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προέρχονται από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα και περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 “Ασφαλιστήρια Συμβόλαια”
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που εντάσσονται στην κατηγορία ως κατεχόμενα για πώληση, όπως ορίζει το ΔΠΧΑ 5 “Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες”

3.4 Βασικές Έννοιες

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται βασικές έννοιες και ορισμοί (Amiraslani, Iatridis και Pope, 2013), που είναι χρήσιμοι για την καλύτερη κατανόηση του ΔΛΠ 36.

Λογιστική αξία: το ποσό στο οποίο αναγνωρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο, αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης.

Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (ΜΔΤΡ): η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ταμειακές ροές, οι οποίες είναι σε σημαντικά ανεξάρτητες από τις ταμειακές ροές που δημιουργούν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή άλλες ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Κόστη διάθεσης: το οριακό κόστος που μπορεί να καταλογιστεί άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, και το οποίο δεν συμπεριλαμβάνει τα χρηματοδοτικά έξοδα και το φόρο εισοδήματος.

Αποσβεστέα αξία: το κόστος κτήσης ενός περιουσιακού στοιχείου αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία.

Απόσβεση: η κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Εύλογη αξία: η αξία που θα μπορούσε να ληφθεί για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή να καταβληθεί για την εξόφληση μιας υποχρέωσης, σε μια συνήθη συναλλαγή ανάμεσα σε άτομα που συμμετέχουν στην αγορά.

Ζημία απομείωσης: το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό: το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας (αφού αφαιρεθούν τα κόστη διάθεσης) και της αξίας λόγω χρήσης.

Αξία λόγω χρήσης: η παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που μπορούν να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο.

3.5 Έλεγχος και εφαρμογή της απομείωσης

3.5.1 Προσδιορισμός της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης

Προτού προχωρήσουμε στην ανάλυση του ελέγχου απομείωσης, είναι χρήσιμο να δοθεί μεγαλύτερη βαρύτητα στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου καθώς στην περίπτωση που μία από τις δύο αυτές αξίες είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας, τότε δεν υφίσταται απομείωση για το περιουσιακό στοιχείο.

Σχετικά με την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πιο ορθός τρόπος μέτρησής της είναι το ποσό που δύναται να αντληθεί από την πώληση του στοιχείου αυτού σε μία εμπορική συναλλαγή, αφού αφαιρεθούν τα έξοδα διάθεσης. Εφόσον υπάρχει μία δεσμευτική σύμβαση πώλησης, η εύλογη αξία ισούται με την συμφωνημένη τιμή μείον τις πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται για την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει δεσμευτική σύμβαση πώλησης αλλά το περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου λαμβάνεται υπόψη η αγοραία του τιμή μείον τα κόστη διάθεσης. Εάν δεν υφίσταται ούτε ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο, τότε η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διαθέσιμες πληροφορίες που υπάρχουν για το στοιχείο αυτό.

Σχετικά με τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνονται υπ όψιν τα εξής: (Νεγκάκης, 2015)

- μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να αντλήσει η οικονομική οντότητα από την χρήση του στοιχείου αυτού
- προσδοκίες για πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος αυτών των μελλοντικών ταμειακών ροών
- η διαχρονική αξία του χρήματος, που αντιπροσωπεύεται από το τρέχον επιτόκιο μηδενικού κινδύνου της αγοράς
- το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που ενυπάρχει στο περιουσιακό στοιχείο
- άλλοι παράγοντες όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον προσδιορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένεται να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο

3.5.2 Κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων με απαλλαγή υποχρέωσης προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού τους

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, όταν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα οφείλει να κάνει μία εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού του. Ωστόσο, η παράγραφος 15 του προτύπου προβλέπει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση, καθώς και η υπεραξία δύνανται να απαλλαγούν από την υποχρέωση αυτή. Παρά το γεγονός ότι τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εξετάζονται ετησίως για απομείωση, εφόσον από προηγούμενους υπολογισμούς προκύψει σημαντική διαφορά ανάμεσα στο ανακτήσιμο ποσό και την λογιστική αξία ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου και εφόσον δεν έχει μεσολαβήσει κανένα σημαντικό γεγονός ικανό να εξαλείψει αυτήν την διαφορά, τότε η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προχωρήσει σε επανεκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού του. Περαιτέρω διευκρινίσεις δίνονται και στην παράγραφο 24 του προτύπου, όπου αναφέρεται ότι ο πιο πρόσφατος ενδεδειγμένος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο απομείωσης του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, εφόσον τηρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: [IFRS Foundation]

- το άυλο περιουσιακό στοιχείο να μην δημιουργεί ταμειακές εισροές από την συνεχιζόμενη χρήση του, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές

άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και επομένως ελέγχεται για απομείωση ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει. Επίσης, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μονάδας αυτής να μην έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού

- ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού του περιουσιακού στοιχείου να κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε σημαντικά την λογιστική του αξία
- βάσει της ανάλυσης των γεγονότων που έχουν λάβει χώρα από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού του περιουσιακού στοιχείου, η πιθανότητα ότι ο υπολογισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού του θα κατέληγε σε ποσό μικρότερο της λογιστικής του αξίας είναι εξαιρετικά μικρή.

3.5.3 Χρόνος διενέργειας του ελέγχου απομείωσης και ενδείξεις απομείωσης

Όπως ήδη αναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα, το πρότυπο προβλέπει ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να εξετάζονται για απομείωση τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Αυτά είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για χρήση και η υπεραξία που προέκυψε ως αποτέλεσμα συνένωσης επιχειρήσεων. Για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης της αξίας τους προτού διενεργήσει τον έλεγχο απομείωσης. Οι ενδείξεις αυτές διακρίνονται σε πληροφορίες που προέρχονται από το εξωτερικό περιβάλλον της οντότητας και σε πληροφορίες που προέρχονται από το εσωτερικό της περιβάλλον. [IFRS Foundation]

Σχετικά με τις ενδείξεις από το εξωτερικό της περιβάλλον, μπορούμε να διακρίνουμε τις εξής [IFRS Foundation]:

- παρατηρήσιμες ενδείξεις ότι κατά την διάρκεια της περιόδου η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί περισσότερο από ότι θα αναμενόταν λόγω της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης
- σημαντικές μεταβολές με δυσμενή επίδραση στην οικονομική οντότητα στο τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οικονομική οντότητα λειτουργεί και έχουν επέλθει κατά την διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο μέλλον

- επιτόκια αγοράς ή άλλα ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων που έχουν αυξηθεί κατά την διάρκεια της χρήσης και αυτό είναι πιθανό να επηρεάσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας του περιουσιακού στοιχείου και άρα να μειώσει σημαντικά το ανακτήσιμο ποσό του
- η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποιημένη της αξία.

Σχετικά με τις ενδείξεις από το εσωτερικό της περιβάλλον, μπορούμε να διακρίνουμε τις εξής [IFRS Foundation]:

- δεδομένα που δείχνουν ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει απαξιωθεί οικονομικά ή έχει υποστεί φυσική ζημία
- σημαντικές μεταβολές με δυσμενή επίδραση στην οικονομική οντότητα που έχουν επέλθει κατά την διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο μέλλον και σχετίζονται με τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Τέτοιες μεταβολές είναι όταν το περιουσιακό στοιχείο αδρανοποιείται, όταν η εκμετάλλευση του περιουσιακού στοιχείου διακόπτεται ή αναδιαρθρώνεται ή όταν το περιουσιακό στοιχείο διατίθεται για πώληση πριν από την αναμενόμενη ημερομηνία, ή όταν επανεκτιμάται η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί για αόριστη
- δεδομένα από αναφορές εσωτερικού ελέγχου που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή αναμένεται να είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

Οι παραπάνω ενδείξεις, λοιπόν, είναι οι ενδεδειγμένες που πρέπει η Διοίκηση μιας οικονομικής οντότητας να λάβει υπόψη της προκειμένου να αποφασίσει εάν είναι αναγκαίος ένας έλεγχος απομείωσης. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το πρότυπο προβλέπει στην παράγραφο 17 την περίπτωση να υπάρχουν ενδείξεις για απομείωση του περιουσιακού στοιχείου ακόμα και εάν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο. Αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρείται και να προσαρμόζεται σύμφωνα με το πρότυπο που εφαρμόζεται στο εκάστοτε περιουσιακό στοιχείο.

3.5.4 Αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης και ισούται με την διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού εφόσον η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη καθώς σε διαφορετική περίπτωση δεν υφίσταται απομείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

Ωστόσο, εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με ένα άλλο πρότυπο, όπως το ΔΛΠ 16 “Ενσώματες ακινητοποιήσεις”, τότε το ποσό της ζημίας απομείωσης αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος του πλεονάσματος προσαρμογής που αφορά το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο.

Επομένως οι ζημίες απομείωσης των μη αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης ενώ οι ζημίες απομείωσης των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως μειώσεις της αναπροσαρμογής τους σύμφωνα με το εκάστοτε πρότυπο.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, η επιβάρυνση της απόσβεσής του θα αναπροσαρμόζεται στις μελλοντικές περιόδους έτσι ώστε η αναθεωρημένη λογιστική του αξία να κατανέμεται, μειωμένη κατά την υπολειμματική του αξία (εφόσον υπάρχει), σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

3.5.5 Αναγνώριση αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης

Στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης οι οικονομικές οντότητες εκτιμούν εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι η ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε σε μία προγενέστερη περίοδο για ένα περιουσιακό στοιχείο εκτός της υπεραξίας μπορεί να μην υφίσταται πλέον ή να έχει μειωθεί. Εφόσον υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις τότε η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει εκ νέου το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Όπως και στην εξέταση για ύπαρξη απομείωσης, έτσι και στην εξέταση μείωσης ή εξάλειψης της ζημίας απομείωσης, οι ενδείξεις διακρίνονται σε πληροφορίες που προέρχονται από το εξωτερικό περιβάλλον της οικονομικής οντότητας και πληροφορίες που προέρχονται από το εσωτερικό της περιβάλλον.

Οι πληροφορίες από το εξωτερικό περιβάλλον είναι οι εξής [IFRS Foundation]:

- τυχόν σημαντική αύξηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της περιόδου
- σημαντικές μεταβολές με θετική επίπτωση στην οικονομική οντότητα που έχουν λάβει μέρος κατά την διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, όσον αφορά το τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οικονομική οντότητα ή στο οποίο εντάσσεται το περιουσιακό στοιχείο
- μειώσεις των επιτοκίων αγοράς ή των ποσοστών απόδοσης των επενδύσεων που ενδέχεται να επηρεάσουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξήσουν σημαντικά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Οι πληροφορίες από το εσωτερικό περιβάλλον είναι οι εξής [IFRS Foundation]:

- σημαντικές μεταβολές με θετική επίπτωση στην οικονομική οντότητα που έχουν λάβει μέρος κατά την διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, όσον αφορά τον τρόπο που χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο
- διαθέσιμες αποδείξεις από εσωτερική αναφορά που υποδεικνύουν ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι καλύτερη από την αναμενόμενη.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό, λοιπόν, ότι οι ίδιες ενδείξεις που ευθύνονται για την απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μπορούν να προκαλέσουν και αναστροφή της ζημίας απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου.

Ουσιαστικά, η ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου εκτός από την υπεραξία αναστρέφεται μόνο εάν υπάρξει μεταβολή των εκτιμήσεων που είχαν χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού του από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αυτές τις μεταβολές μπορεί να τις συνοψίσουμε ως εξής [IFRS Foundation]:

- μια μεταβολή στην βάση για το ανακτήσιμο ποσό είτε αυτό υπολογίζεται βάσει της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης είτε υπολογίζεται βάσει της αξίας λόγω χρήσης
- μια μεταβολή στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο, εάν η βάση υπολογισμού του ανακτήσιμου ποσού είναι η αξία λόγω χρήσης

- μια μεταβολή στην εκτίμηση των στοιχείων της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης, εάν η βάση υπολογισμού του ανακτήσιμου ποσού είναι η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 113 του ΔΛΠ 36, οι παραπάνω ενδείξεις μπορεί να υποδεικνύουν την ανάγκη για αναθεώρηση και επαναπροσδιορισμό της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής ή της μεθόδου απόσβεσης ή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου εκτός από υπεραξία ακόμα και εάν δεν υφίσταται ανάγκη για αναστροφή της ζημίας απομείωσης του. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η ζημία απομείωσης της υπεραξίας δεν μπορεί να αναστραφεί σε επόμενες περιόδους καθώς η αύξηση του ανακτήσιμου ποσού της υπεραξίας είναι πιθανό να οφείλεται σε αύξηση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας παρά στην αναστροφή της υπεραξίας που είχε αναγνωρισθεί για την αποκτηθείσα υπεραξία.

3.6 Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών

Το ΔΛΠ 36 καλύπτει και την περίπτωση που δεν υπάρχει δυνατότητα εκτίμησης της ανακτήσιμης αξίας ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου. Η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί όταν η αξία λόγω χρήσης του δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι πλησιάζει προς την εύλογη του αξία μείον το κόστος πώλησης του και όταν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές ροές ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όταν συντρέχουν σωρευτικά οι δύο αυτές προϋποθέσεις, τότε το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται σε μία ευρύτερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, η οποία καλείται μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (για λόγους συντομίας, ΜΔΤΡ). Η ΜΔΤΡ, όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα “Βασικές έννοιες - Ορισμοί”, είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων. Βέβαια ο προσδιορισμός της ΜΔΤΡ είναι υποκειμενικός και εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως για παράδειγμα τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση επιμελείται των διαφόρων εργασιών της οντότητας ή τον τρόπο που η διοίκηση παίρνει αποφάσεις για την συνέχιση ή μη των περιουσιακών στοιχείων και των εργασιών της οντότητας.

3.6.1 Επιμερισμός της υπεραξίας σε ΜΔΤΡ

Σύμφωνα πάντα με το ΔΛΠ 36, και πιο συγκεκριμένα στην παράγραφο 80, αναφέρεται ότι για την διευκόλυνση του ελέγχου απομείωσης η αποκτηθείσα υπεραξία που προέκυψε κατόπιν συνένωσης επιχειρήσεων επιμερίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης σε ΜΔΤΡ ή ομάδες ΜΔΤΡ του αποκτώντος. Οι μονάδες αυτές έχουν το χαρακτηριστικό ότι αναμένεται να επωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξαρτήτως εάν άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή υποχρεώσεις της αποκτηθείσας επιχείρησης αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι ο επιμερισμός της υπεραξίας πρέπει να διενεργείται σε ΜΔΤΡ ή ομάδες ΜΔΤΡ, οι οποίες πληρούν τα ακόλουθα δύο κριτήρια [IFRS Foundation]:

1. αντιπροσωπεύουν το κατώτερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας, στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης και
2. να μην υπερβαίνει σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα όπως ορίζεται στις απαιτήσεις της παραγράφου 5 του ΔΠΧΑ 8.

3.6.2 Αναγνώριση ζημίας μιας ΜΔΤΡ

Όσον αφορά τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ισχύουν τα εξής: Η ΜΔΤΡ ελέγχεται ετησίως αλλά και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση. Όπως και στην περίπτωση ενός περιουσιακού στοιχείου, αυτό γίνεται συγκρίνοντας την λογιστική αξία της μονάδας, στην οποία συμπεριλαμβάνεται η υπεραξία, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν η λογιστική αξία της μονάδας δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, τότε η μονάδα καθώς και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στην μονάδα αυτή, θεωρείται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Σε διαφορετική περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει ζημία απομείωσης ως εξής [IFRS Foundation]:

- σε πρώτη φάση μειώνεται η λογιστική αξία οποιαδήποτε υπεραξίας έχει κατανεμηθεί στην συγκεκριμένη ΜΔΤΡ και
- στην συνέχεια μειώνεται κατά αναλογία η λογιστική αξία των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΜΔΤΡ βάσει της λογιστικής αξίας του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Να σημειωθεί ότι οι εν λόγω μειώσεις σε λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Το πρότυπο αναφέρει ακόμα ότι κατά την κατανομή της ζημίας απομείωσης, όπως περιγράφεται παραπάνω, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επιτρέπεται να μειωθεί κάτω από το υψηλότερο ποσό μεταξύ:

- της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (εφόσον μπορεί να προσδιοριστεί)
- της αξίας λόγω χρήσης του (εφόσον μπορεί να προσδιοριστεί) και
- του μηδέν.

Στην περίπτωση που το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να υπολογιστεί, το πρότυπο προβλέπει τα εξής:

- εάν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης του και των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τις διαδικασίες κατανομής, τότε αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο
- εάν η σχετική ΜΔΤΡ δεν έχει απομειωθεί, τότε δεν υφίσταται υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο. Αυτό δύναται να εφαρμοστεί και στην περίπτωση που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης.

3.6.3 Αναγνώριση αναστροφής ζημίας μιας ΜΔΤΡ

Όπως και στην αναγνώριση ζημίας απομείωσης μιας ΜΔΤΡ, έτσι και στην αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μια ΜΔΤΡ, το ποσό της αναστροφής κατανέμεται κατ' αναλογία στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη ΜΔΤΡ, εκτός από την υπεραξία. Οι εν λόγω αυξήσεις στις λογιστικές αξίες των στοιχείων που συνθέτουν μια ΜΔΤΡ αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο, εάν οι αναστροφές ζημιών απομείωσης αφορούσαν μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Επίσης, η κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μια ΜΔΤΡ ακολουθεί τον εξής κανόνα: η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επιτρέπεται να αυξηθεί πάνω από το χαμηλότερο ποσό μεταξύ:

- της ανακτήσιμης αξίας του (εφόσον μπορεί να προσδιοριστεί)
- της λογιστικής του αξίας (μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων) που θα είχε υπολογιστεί, εάν δεν είχε αναγνωριστεί σε προηγούμενες περιόδους καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο.

3.7 Γνωστοποιήσεις

Το πρότυπο επιβάλλει στις οικονομικές οντότητες πληθώρα γνωστοποιήσεων. Αρχικά, για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων επιβάλλει να γνωστοποιούνται τα ποσά των ζημιών απομείωσης και των αναστροφών αυτών που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα κατα την διάρκεια της περιόδου καθώς και των κονδυλίων της κατάστασης συνολικού εισοδήματος στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται ή αναστρέφονται. Το ίδιο ισχύει και για τα ποσά των ζημιών απομείωσης και των αναστροφών αυτών για τα αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση κατά της διάρκεια της περιόδου. Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις δύνανται να παρουσιάζονται μαζί με άλλες πληροφορίες που αφορούν την εν λόγω κατηγορία περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, εφόσον η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα, όπως δηλαδή ορίζεται στο ΔΠΧΑ 8, τότε οφείλει για κάθε τομέα να γνωστοποιεί τα ποσά των ζημιών απομείωσης και των αναστροφών αυτών που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση κατα την διάρκεια της περιόδου.

Για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) ή μιας ΜΔΤΡ, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τα παρακάτω: [IFRS Foundation]

- τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης
- το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε
- επιπλέον για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο γνωστοποιείται:
 - η φύση των περιουσιακών στοιχείων και
 - τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 8
- επιπλέον για μια ΜΔΤΡ γνωστοποιείται:
 - μια περιγραφή της ΜΔΤΡ (για παράδειγμα αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως ορίστηκε στο ΔΠΧΑ 8)
 - το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει

πληροφορίες κατά τομέα, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 8, κατά τομέα προς αναφορά και

- αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξατομίκευση της ΜΔΤΡ έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της ΜΔΤΡ (εφόσον υπάρχει), μια περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για την μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξατομικεύεται η ΜΔΤΡ
- το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της ΜΔΤΡ) και εάν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της ΜΔΤΡ) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος διάθεσης ή η αξία λόγω χρήσης του
- εάν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της ΜΔΤΡ) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος διάθεσης, τότε γνωστοποιείται η βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης
- εάν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της ΜΔΤΡ) είναι η αξία λόγω χρήσης του, τότε γνωστοποιείται το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα καθώς και στην προηγούμενη εκτίμηση (εφόσον υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.

3.8 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό πραγματοποιήθηκε η ανάλυση του θεσμικού πλαισίου που διέπει το θέμα της παρούσας εργασίας, που είναι η ανάλυση της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Το πλαίσιο αυτό προκύπτει ουσιαστικά από το ΔΛΠ 36, το οποίο εύκολα διαπιστώνει κανείς ότι είναι ιδιαίτερα απαιτητικό και δύσκολο στην εφαρμογή του. Το πρότυπο περιλαμβάνει πληθώρα διατάξεων από τις ενδείξεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου η οικονομική οντότητα να προχωρήσει σε έλεγχο απομείωσης μέχρι και τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιήσει στις οικονομικές της καταστάσεις. Γι αυτό κρίνεται αναγκαίο για κάθε κατηγορία περιουσιακού στοιχείου να εξετάζονται προσεκτικά οι αντίστοιχες διατάξεις του προτύπου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστούν ορισμένες πρακτικές εφαρμογές της απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων όπως ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, μεταξύ των οποίων και η υπεραξία, αποθέματα καθώς και χρηματοοικονομικά μέσα. Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι η εφαρμογή της απομείωσης αποτελεί μία σύνθετη διαδικασία με αρκετές παραμέτρους. Γι' αυτό η παράθεση των παρακάτω παραδειγμάτων κρίνεται ιδιαίτερα επιτακτική για την κατανόηση της.

4.2 Εφαρμογές

4.2.1 Προσδιορισμός ζημίας απομείωσης

Η οντότητα “Άλφα” κατέχει τέσσερα μηχανήματα, για ορισμένα εκ των οποίων υπάρχουν σημαντικές ενδείξεις από το εσωτερικό της περιβάλλον για ζημία απομείωσης. Επίσης, δίνονται οι εξής πληροφορίες:

- Δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός της εύλογης αξίας μείον τα έξοδα διάθεσης για το μηχάνημα Β και
- Δεν είναι αναγκαίος ο υπολογισμός της αξίας λόγω χρήσης για το μηχάνημα Γ, καθώς η εύλογη του αξία μείον τα έξοδα διάθεσης είναι μεγαλύτερη από την λογιστική του αξία.

Στον ακόλουθο πίνακα εμφανίζονται αναλυτικά η αξία λόγω χρήσης, η εύλογη αξία μείον τα έξοδα διάθεσης και η λογιστική αξία των μηχανημάτων (αξίες σε €):

	Αξία λόγω χρήσης	Εύλογη αξία μείον έξοδα διάθεσης	Λογιστική αξία
Μηχάνημα Α	85.300	76.500	110.000
Μηχάνημα Β	160.800	0	153.200
Μηχάνημα Γ	0	335.900	296.400
Μηχάνημα Δ	85.000	82.100	93.700

Ζητείται να υπολογιστεί η ζημία απομείωσης των παραπάνω μηχανημάτων που οφείλει να αναγνωρίσει η οντότητα "Άλφα".

Εφαρμογή:

Απαραίτητη προϋπόθεση για τον προσδιορισμό της ζημίας απομείωσης των μηχανημάτων είναι ο υπολογισμός της ανακτήσιμης αξίας κάθε μηχανήματος. Η ανακτήσιμη αξία ισούται με την υψηλότερη αξία ανάμεσα στην αξία λόγω χρήσης και την εύλογη αξία μείον τα έξοδα διάθεσης. Έπειτα, συγκρίνουμε την ανακτήσιμη αξία με την λογιστική αξία και εφόσον η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη, τότε η οντότητα οφείλει να αναγνωρίσει ζημία απομείωσης.

Δεδομένου ότι για τα μηχανήματα Β και Γ, δεν είναι διαθέσιμες η εύλογη αξία μείον τα έξοδα διάθεσης και η αξία λόγω χρήσης αντίστοιχα, τότε για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού χρησιμοποιείται η εκάστοτε διαθέσιμη αξία.

Στον ακόλουθο πίνακα συνοψίζονται τα παραπάνω:

	Αξία λόγω χρήσης	Εύλογη αξία μείον έξοδα διάθεσης	Ανακτήσιμη αξία	Λογιστική αξία	Ζημία απομείωσης
Μηχάνημα Α	85.300	76.500	85.300	140.000	54.700
Μηχάνημα Β	160.800	0	160.800	153.200	0

Μηχάνημα Γ	0	335.900	335.900	296.400	0
Μηχάνημα Δ	85.100	82.100	85.100	123.700	38.600

Επομένως, η οντότητα “Άλφα” οφείλει να αναγνωρίσει ζημία απομείωσης για τα μηχανήματα Α και Δ ύψους 54.700 και 38.600 αντίστοιχα ενώ για τα μηχανήματα Β και Γ δεν χρειάζεται να προχωρήσει σε καμία αναγνώριση ζημίας.

4.2.2 Κατανομή περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού σε ΜΔΤΡ και προσδιορισμός ζημίας απομείωσης

Η εταιρεία “Βήτα” κατέχει τρεις ΜΔΤΡ, οι λογιστικές αξίες των οποίων κατά το τέλος της οικονομικής χρήσης 2022 είναι 160.000€, 80.000€ και 130.000€ αντίστοιχα. Λόγω αρνητικών μεταβολών στο εξωτερικό της περιβάλλον, απαιτούνται να γίνουν έλεγχοι απομείωσης για τις τρεις ΜΔΤΡ. Ακόμα, η εταιρεία διαθέτει ένα εργοστάσιο, λογιστικής αξίας 200.000€ και μία αποθήκη αξίας 50.000€. Η λογιστική αξία του εργοστασίου δύναται να κατανεμηθεί σε κάθε μία από τις ΜΔΤΡ καθώς σε αυτόν τον χώρο εξελίσσεται κυρίως η παραγωγική διαδικασία αλλά αυτό δεν ισχύει και για την λογιστική αξία της αποθήκης. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή της ΜΔΤΡ Α είναι 10 χρόνια, της ΜΔΤΡ Β 10 χρόνια και της ΜΔΤΡ Γ 5 χρόνια ενώ καμία ΜΔΤΡ δεν εμπεριέχει υπεραξία. Τέλος, η μέθοδος απόσβεσης των κτιρίων του εργοστασίου είναι η σταθερή.

Ζητείται να κατανεμηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας στις επιμέρους ΜΔΤΡ καθώς και να υπολογιστούν τυχόν ζημίες απομείωσης για τις ΜΔΤΡ αλλά και την εταιρεία ως σύνολο.

Εφαρμογή:

Ακολουθώντας το ΔΛΠ 36, πρώτο βήμα είναι η κατανομή της αξίας του εργοστασίου στις επιμέρους ΜΔΤΡ. Όπως αναφέρεται και στην εκφώνηση, η αξία της αποθήκης δεν είναι δυνατόν να κατανεμηθεί στις μεμονωμένες ΜΔΤΡ. Για να γίνει αυτό, χρησιμοποιούμε μία σταθμισμένη βάση κατανομής, καθώς η ωφέλιμη ζωή των επιμέρους ΜΔΤΡ διαφέρουν μεταξύ τους. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τους απαραίτητους υπολογισμούς και τις αξίες των ΜΔΤΡ που προκύπτουν από την παραπάνω διαδικασία.

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	ΣΥΝΟΛΟ
Λογιστική αξία (1)	160.000	80.000	130.000	370.000
Αποτίμηση με βάση την ωφέλιμη ζωή	10	10	5	
Σταθμισμένη βάση	1	1	2	
Λογιστική αξία μετά την στάθμιση	160.000	80.000	260.000	500.000
Αναλογική κατανομή του παγίου	32,00%	16,00%	52,00%	100,00%
Κατανομή της λογιστικής αξίας του παγίου με βάση την αναλογία (2)	64.000	32.000	104.000	200.000
Λογιστική αξία μετά την κατανομή του παγίου (3) = (1) + (2)	224.000	112.000	234.000	570.000

Στην συνέχεια, και σύμφωνα με όσα ορίζει το πρότυπο 36, πρέπει να γίνει σύγκριση της λογιστικής αξίας κάθε ΜΔΤΡ με το ανακτήσιμο ποσό της. Έστω ότι οι ανακτήσιμες αξίες των ΜΔΤΡ έχουν υπολογιστεί και είναι οι εξής: ΜΔΤΡ Α - 220.000€, ΜΔΤΡ Β - 175.000€ και ΜΔΤΡ Γ - 190.000€. Επομένως, προκύπτει ότι η συνολική ανακτήσιμη αξία του κτιρίου είναι 585.000. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τους απαραίτητους υπολογισμούς και τις ζημιές απομείωσης που προκύπτουν από την παραπάνω διαδικασία.

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ
Λογιστική αξία μετά την κατανομή του παγίου	224.000	112.000	234.000
Ανακτήσιμη αξία	220.000	175.000	190.000
Ζημία απομείωσης	4.000	0	44.000

Το επόμενο βήμα είναι η αναλογική κατανομή των ζημιών απομείωσης στο εργοστάσιο και στα στοιχεία του ενεργητικού των ΜΔΤΡ. Παρακάτω ακολουθεί ο σχετικός πίνακας:

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Γ
Εργοστάσιο	1.143	19.556
Στοιχεία ενεργητικού στην ΜΔΤΡ	2.857	24.444
Ζημία απομείωσης	4.000	44.000

Τέλος, πρέπει να γίνει έλεγχος απομείωσης στην εταιρεία ως σύνολο, έτσι ώστε να διαπιστωθεί εάν προκύπτει επιπρόσθετη ζημία απομείωσης. Ακολουθώντας, ο σχετικός πίνακας με τους απαραίτητους υπολογισμούς.

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	Εργοστάσιο	Αποθήκη	Εταιρεία
Λογιστική αξία	160.000	80.000	130.000	200.000	50.000	620.000
Ζημία απομείωσης από τον πρώτο έλεγχο	-2.857	0	-24.444	-20.699	0	-48.000
Λογιστική αξία μετά τον πρώτο έλεγχο	157.143	80.000	105.556	179.301	50.000	572.000
Ανακτήσιμη αξία						585.000
Ζημία απομείωσης για την εταιρεία ως σύνολο						0

Επομένως, δεν προκύπτει επιπλέον ζημία απομείωσης από την διεξαγωγή του ελέγχου απομείωσης στην εταιρεία ως σύνολο. Αναγνωρίζεται μόνο μία ζημία απομείωσης ύψους 48.000€, λόγω του ελέγχου απομείωσης που εφαρμόστηκε στις μεμονωμένες ΜΔΤΡ.

4.2.3 Διεξαγωγή ελέγχου απομείωσης βάσει εξωτερικής ένδειξης

Η φαρμακευτική εταιρεία “Δέλτα” είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών και αυτήν την περίοδο καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις για την οικονομική χρήση 2022.

Διαθέτει τρία κέντρα για την παρασκευή και διανομή των φαρμακευτικών της προϊόντων και κάθε κέντρο είναι και μία ξεχωριστή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (ΜΔΤΡ). Ο ακόλουθος πίνακας περιέχει πληροφορίες για κάθε μία από τις ΜΔΤΡ:

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	ΣΥΝΟΛΟ
Ενσώματα πάγια	800.000	550.000	1.200.000	2.550.000
Αποσβέσιμα στοιχεία ενεργητικού	150.000	480.000	650.000	1.280.000
Υπεραξία	0	0	950.000	950.000
Υποσύνολο	950.000	1.030.000	2.800.000	4.780.000
Κεντρικό κτίριο				1.600.000
Λοιπά στοιχεία του ενεργητικού				200.000
Τραπεζικός δανεισμός				-1.400.000
Λοιπές υποχρεώσεις				-700.000
Καθαρή λογιστική αξία				4.480.000

Η κεφαλαιοποίηση της εταιρείας, σύμφωνα με την τιμή κλεισίματος των εισηγμένων μετοχών κατά την 31.12.2022 είναι 3.000.000€.

Με βάση αυτήν την εξωτερική ένδειξη, ζητείται να προσδιοριστεί εάν η εταιρεία οφείλει να διενεργήσει έλεγχο απομείωσης και, αν ναι, σε ποιες ΜΔΤΡ.

Εφαρμογή:

Αρχικά, πρέπει να γίνει σύγκριση της κεφαλαιοποίησης της εταιρείας με την καθαρή λογιστική της αξία. Η διαφορά που προκύπτει (1.480.000€) απαιτεί πιθανώς έναν έλεγχο απομείωσης. Προηγουμένως, όμως, η εταιρία πρέπει να απαντήσει σε ορισμένα ερωτήματα, όπως είναι τα παρακάτω:

- Η κεφαλαιοποίηση της εταιρείας επηρεάζεται από μία πιθανή έλλειψη ρευστότητας;
- Η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής υπόκειται σε συχνές μεταβολές;

- Η διάρκεια της περιόδου, όπου παρατηρείται η διαφορά ανάμεσα στην καθαρή λογιστική αξία και την κεφαλαιοποίηση είναι μικρή ή μεγάλη;
- Η παραπάνω διαφορά κατανέμεται ή όχι σε στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεις που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36;
- Υπάρχουν άλλες ενδείξεις απομείωσης;

Εάν από τα παραπάνω προκύψει η ανάγκη διενέργειας ελέγχου, τότε στην συνέχεια θα πρέπει να οριστούν οι ΜΔΤΡ που θα εξεταστούν για απομείωση. Σίγουρα θα εξεταστεί η ΜΔΤΡ Γ, στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία. Σχετικά με τις ΜΔΤΡ Α και Β, θα πρέπει να διερευνηθεί ο βαθμός συσχέτισης της διαφοράς ανάμεσα στην καθαρή λογιστική αξία και την κεφαλαιοποίηση της εταιρείας με τις δύο ΜΔΤΡ. Με άλλα λόγια, πρέπει να εξεταστεί εάν υπάρχει μία λογική βάση που να συνδέει την διαφορά του 1.480.000€ με κάποια από τις δύο ΜΔΤΡ και εάν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης για κάποια από τις δύο ΜΔΤΡ. Τέλος, πρέπει να εξεταστεί εάν από το αποτέλεσμα της απομείωσης της ΜΔΤΡ Γ προκύψει μείωση ή ακόμα και πλήρης εξάλειψη της διαφοράς του 1.480.000€.

Εάν η παραπάνω διαδικασία, δηλαδή η συσχέτιση της διαφοράς του 1.480.000€ με κάποια από τις δύο ΜΔΤΡ, δεν είναι επιτυχής, τότε η εταιρεία οφείλει να διενεργήσει έλεγχο απομείωσης για όλες τις ΜΔΤΡ.

4.2.4 Επίδραση της ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου στην αναβαλλόμενη φορολογία

Η εταιρεία “Κάπα” κατέχει ένα μηχάνημα αξίας 200.000€, το οποίο διαπιστώνεται ότι στις 31/12/2022 έχει υποστεί ζημία απομείωσης αξίας 30.000€. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 180.000€ με συντελεστή φορολογίας 22%. Ζητείται να αναγνωριστεί η ζημιά και οι επιπτώσεις της απομείωσης του μηχανήματος στην αναβαλλόμενη φορολογία, καθώς και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές για τις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Τη μη αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του μηχανήματος.
2. Την αναπροσαρμογή του μηχανήματος από προγενέστερη χρήση, όπως αυτή προκύπτει από το λογαριασμό «Αποθεματικά αναπροσαρμογής» πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 5.000 €. Το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο ανερχόταν σε 23.000 € την 01/01/2022.

Εφαρμογή:

1. Η μη αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του μηχανήματος

Η ζημιά απομείωσης του μηχανήματος είναι 30.000 €. Συνεπώς, η σχετική λογιστική εγγραφή την 31/12/2022 είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ζημιά απομείωσης	30.000	
Μηχάνηματα		30.000
Αιτιολογία: Ζημιά απομείωσης μηχανήματος 31/12/2022		

Όσον αφορά τις επιπτώσεις της απομείωσης του μηχανήματος στην αναβαλλόμενη φορολογία, αυτές φαίνονται στον ακόλουθο πίνακα:

	ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ	ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ
Λογιστική αξία	200.000	-30.000	170.000
Φορολογική βάση	180.000	0	180.000
Φορολογητέες /(εκπεστέες) προσωρινές διαφορές	20.000	-30.000	-10.000
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση /απαίτηση	4.400	-6.600	-2.200

Η αναβαλλόμενη φορολογία προτού αναγνωριστεί η ζημιά απομείωσης ήταν 4.400 €. Έπειτα από την αναγνώριση της ζημίας, η αναβαλλόμενη φορολογία είναι 2.200 €. Παρακάτω, η λογιστική εγγραφή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις 31/12/2022:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	4.400	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	2.200	
Αναβαλλόμενοι φόροι -Έσοδα		6.600
Αιτιολογία: Αναγνώριση των επιδράσεων της απομείωσης στην αναβαλλόμενη φορολογία την 31/12/2022		

2. Αναπροσαρμογή του μηχανήματος από προηγούμενη χρήση

Η λογιστική εγγραφή για την 31/12/2022 είναι:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποθεματικά αναπροσαρμογής (λοιπά συνολικά έσοδα)	5.000	
Ζημιά απομείωσης (αποτελέσματα)	25.000	
Μηχανήματα		30.000
Αιτιολογία: Απομείωση μηχανήματος με αναστροφή του αποθεματικού αναπροσαρμογής την 31/12/2022		

4.2.5 Κατανομή υπεραξίας σε ΜΔΤΡ και προσδιορισμός της ζημίας απομείωσης

Η εταιρία «Ωμέγα» αποτελείται από τρεις μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, τις ΜΔΤΡ Α, Β και Γ, των οποίων οι εύλογες αξίες κατά την 31/12/2021 είναι 600.000 €, 700.000 € και 300.000 € αντίστοιχα. Στη λήξη της χρήσης αυτής, η εταιρία «Λάμδα» απέκτησε το 100% της εταιρίας «Ωμέγα», αντί ποσού 2.000.000 €. Κατά την 31/12/2022, οι λογιστικές αξίες των ΜΔΤΡ Α, Β και Γ ανέρχονται σε 730.000 €, 800.000 € και 470.000 € αντίστοιχα. Την ίδια ημερομηνία, το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ Γ είναι 450.000 € και της εταιρίας «Ωμέγα» προσδιορίστηκε σε 1.950.000 €.

Ζητείται να υπολογιστεί η ζημία απομείωσης, εάν ισχύουν οι παρακάτω δύο συνθήκες:

1. Είναι εφικτό η υπεραξία να κατανεμηθεί στις ΜΔΤΡ ανάλογα των εύλογων αξιών των ΜΔΤΡ κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.
2. Έχει αποφασιστεί από την Διοίκηση ότι δεν υπάρχει τρόπος να κατανεμηθεί η υπεραξία στις ΜΔΤΡ.

Εφαρμογή:

Η διαφορά μεταξύ του ποσού (2.000.000) που έδωσε η εταιρία «Λάμδα» και της εύλογης αξίας της εταιρίας «Ωμέγα» (1.600.000) την ημέρα της απόκτησής της είναι η υπεραξία και οφείλεται στο ότι η εταιρία «Λάμδα» προσδοκά οφέλη από την μελλοντική εκμετάλλευση της εταιρίας «Ωμέγα». Η διαδικασία του ελέγχου απομείωσης από την εταιρία «Λάμδα» διαφέρει σε κάθε μία από τις δύο περιπτώσεις.

1η περίπτωση: Η υπεραξία μπορεί να κατανεμηθεί στις ΜΔΤΡ ανάλογα των εύλογων αξιών των ΜΔΤΡ κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.

Σε αυτήν την περίπτωση, το πρώτο βήμα είναι η κατανομή της υπεραξίας στις ΜΔΤΡ με βάση το κριτήριο που επέλεξε η διοίκηση της οντότητας «Λάμδα». Ακολουθεί ο σχετικός πίνακας:

	ΜΔΤΡ Α	ΜΔΤΡ Β	ΜΔΤΡ Γ	ΣΥΝΟΛΟ
Εύλογη αξία	600.000	700.000	300.000	1.600.000
Αναλογία	40%	45%	15%	100%
Λογιστική αξία	730.000	800.000	470.000	2.000.000
Κατανομή υπεραξίας	160.000	180.000	60.000	400.000
Λογιστική αξία μετά την κατανομή της υπεραξίας	890.000	980.000	530.000	2.400.000

Για τον προσδιορισμό της ζημιάς απομείωσης της ΜΔΤΡ Γ, πρέπει να γίνει χρήση της επαγωγικής μεθόδου. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η ζημία απομείωσης είναι 80.000€, η οποία υπολογίζεται από τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της ΜΔΤΡ Γ κατόπιν της κατανομής της υπεραξίας ύψους 530.000 € και της ανακτήσιμης αξίας της ύψους 450.000 €. Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται σε μείωση της αξίας της υπεραξίας. Η ανακτήσιμη αξία έχει υπολογιστεί μόνο για την ΜΔΤΡ Γ, επομένως η αναλυτική μέθοδος θα εφαρμοστεί επιπλέον και για τις ΜΔΤΡ Α και ΜΔΤΡ Β.

Το επόμενο βήμα είναι η εταιρία «Λάμδα» να διεξάγει έλεγχο της εταιρίας «Ωμέγα» ως μία ευρύτερη ΜΔΤΡ, καθώς για την εταιρία «Ωμέγα» έχει υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία. Εξαιρούνται από τον παραπάνω έλεγχο, είναι τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην ΜΔΤΡ Γ, καθώς και η υπεραξία που έχει ήδη κατανεμηθεί σε αυτήν. Ακολουθεί ο σχετικός πίνακας:

	ΠΟΣΑ (σε €)
Ανακτήσιμη αξία οντότητας «Ωμέγα»	1.950.000
Μείον: Ανακτήσιμη αξία ΜΔΤΡ Γ	-450.000
Ανακτήσιμη αξία ΜΔΤΡ Α και ΜΔΤΡ Β	1.500.000
Λογιστική αξία οντότητας «Ωμέγα»	2.400.000
Μείον : Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Γ	-530.000
Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Α και ΜΔΤΡ Β	1.870.000
Μείον : Ανακτήσιμη αξία ΜΔΤΡ Α και ΜΔΤΡ Β	-1.500.000
Ζημία απομείωσης	370.000

Αρχικά, η ζημιά απομείωσης ύψους 370.000 € θα αναγνωρισθεί, κατά 320.000 € ώστε να μειωθεί η υπεραξία που απέμεινε στην εταιρία «Ωμέγα» μετά τη λογιστική εγγραφή αναγνώρισης της απομείωσης της ΜΔΤΡ Γ. Έτσι, η υπεραξία μηδενίζεται και για το υπόλοιπο ποσό των 50.000 €, η εταιρία «Λάμδα» θα πρέπει να προβεί σε μείωση της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού των ΜΔΤΡ Α και ΜΔΤΡ Β κατά αναλογία της λογιστικής αξίας τους στην συνολική λογιστική αξία των λογιστικών στοιχείων του ενεργητικού των συγκεκριμένων ΜΔΤΡ

2η περίπτωση: Η Διοίκηση εκτιμά ότι δεν είναι εφικτό να κατανεμηθεί η υπεραξία στις ΜΔΤΡ.

Σε αυτήν την περίπτωση, εφαρμόζεται η επαγωγική μέθοδος για τον υπολογισμό της ζημίας απομείωσης για την ΜΔΤΡ Γ. Ακολουθεί ο σχετικός πίνακας:

	ΠΟΣΑ (σε €)
Λογιστική αξία ΜΔΤΡ Γ	470.000
Μείον: Ανακτήσιμη αξία ΜΔΤΡ Γ	-450.000
Ζημία απομείωσης	20.000

Όσον αφορά τον έλεγχο της εταιρίας «Ωμέγα» ως μιας ευρύτερης ΜΔΤΡ, η ζημία απομείωσης υπολογίζεται ως εξής:

	ΠΟΣΑ (σε €)
Λογιστική αξία εταιρίας «Ωμέγα»	2.400.000
Μείον: Ανακτήσιμη αξία εταιρίας «Ωμέγα»	1.950.000
Ζημία απομείωσης	450.000

Αρχικά, η ζημία απομείωσης ύψους 450.000 € αναγνωρίζεται, κατά 400.000 € σε μείωση της αξίας της υπεραξίας, η οποία θα μηδενιστεί. Στη συνέχεια, κατά ποσό 50.000 € σε μείωση της λογιστικής αξίας των πάγιων στοιχείων της οντότητας «Ωμέγα», ανάλογα της λογιστικής τους αξίας ως προς την συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας «Ωμέγα».

4.2.6 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μία ΜΔΤΡ η οποία περιλαμβάνει υπεραξία

Η εταιρεία “Όμικρον”, προκειμένου να διεξάγει ελέγχους απομείωσης, έχει δημιουργήσει 3 ΜΔΤΡ, τις Α, Β και Γ, εκ των οποίων η ΜΔΤΡ Α εδρεύει σε χώρα στην οποία

εντός του 2020 ξέσπασε εμφύλιος πόλεμος. Έτσι, κατά την 31/12/2020, η εταιρεία “Όμικρον” προχώρησε στην αναγνώριση ζημίας απομείωσης ύψους 1.000.000 € που αφορούσε την ΜΔΤΡ Α. Οι αξίες πριν και μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης αναφορικά με τη ΜΔΤΡ Α παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

	Υπεραξία	ΜΔΤΡ Α	Σύνολα
Λογιστική αξία	800.000	3.500.000	4.300.000
Σωρευμένες αποσβέσεις	0	-500.000	-500.000
Λογ.αξία στις 31/12/2020	800.000	3.000.000	3.800.000
Ζημία απομείωσης	-800.000	-200.000	-1.000.000
Λογ.αξία μετά την ζημία	0	2.800.000	2.800.000

Κατά την οικονομική χρήση 2022, η εταιρεία “Όμικρον” αξιολόγησε ότι η αρνητική επίδραση του εμφυλίου πολέμου στην χώρα που είναι εγκατεστημένη η ΜΔΤΡ Α ήταν τελικά μικρότερη από την αναμενόμενη. Έτσι, στις 31/12/2022, η εταιρεία υπολογίζει ότι η ανακτήσιμη αξία της ΜΔΤΡ Α ισούται με 2.500.000€. Επιπρόσθετα, όσον αφορά τα μεμονωμένα στοιχεία που περιλαμβάνει η ΜΔΤΡ Α, η εταιρία εκτιμά ότι δεν είναι εφικτό να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία για κανένα από αυτά.

	Υπεραξία	ΜΔΤΡ Α	Σύνολα
Λογιστική αξία την 31/12/2020	0	2.800.000	2.800.000
Σωρευμένες αποσβέσεις (2021 και 2022)	0	-900.000	-900.000
Λογιστική αξία την 31/12/2022	0	1.900.000	1.900.000
Ανακτήσιμο ποσό	0	0	2.500.000
Διαφορά ανακτήσιμου ποσού από την λογιστική αξία			600.000

Η εταιρεία “Όμικρον” επαναπροσδιόρισε τα έξοδα απόσβεσης από 500.000 € σε 450.000 € σε ετήσια βάση. Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει το κόστος απόσβεσης της ΜΔΤΡ Α κατά την 31/12/2020:

	ΜΔΤΡ Α
Λογιστική αξία την 31/12/2020	3.500.000
Σωρευμένες αποσβέσεις (500.000*3)	-1.500.000
Κόστος απόσβεσης την 31/12/2022	2.000.000
Λογιστική αξία την 31/12/2022	1.900.000
Διαφορά λογιστικής αξίας από το αποσβεσμένο ιστορικό κόστος την 31/12/2022	100.000

Ζητείται να καταγραφεί η λογιστική αντιμετώπιση της αναστροφής της ζημίας απομείωσης.

Εφαρμογή:

Κατά την 31/12/2022, η εταιρεία “Όμικρον” αναγνώρισε μία αναστροφή της ζημίας απομείωσης. Αυτή η ζημία απομείωσης είχε αναγνωριστεί σε πρώτη φάση κατά την 31/12/2020 και είχε αυξήσει την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ Α κατά 100.000 €. Το ποσό αυτό είναι το χαμηλότερο μεταξύ της ανακτήσιμης αξίας ύψους 2.500.000 € και του κόστους απόσβεσης ύψους 2.000.000 €, το οποίο θα ίσχυε στην περίπτωση που η εταιρεία δεν είχε προχωρήσει σε αναγνώριση ζημιών απομείωσης σε προγενέστερες περιόδους. Η αύξηση της αξίας, η οποία προκύπτει από την αναστροφή της ζημίας απομείωσης, αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημιές, ενώ η ζημία απομείωσης της υπεραξίας που αναγνωρίστηκε το 2020 δεν αναστρέφεται.

4.2.7 Απομείωση αξίας αποθεμάτων

Κατά την 31/12/2021, η εταιρεία “Σίγμα” έχει στην αποθήκη της 10.000 προϊόντα με το κόστος ανά προϊόν να αποτιμάται σε 350 € σύμφωνα με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού

κόστους ενώ η τιμή πώλησης του προϊόντος είναι 300 €. Στο τέλος της επόμενης οικονομικής χρήσης, δηλαδή στις 31/12/2022, η εταιρεία “Σίγμα” έχει στην αποθήκη της 6.000 προϊόντα και η τιμή πώλησης είναι πλέον 330 €. Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για την αποτίμηση των προϊόντων είναι αυτή του μέσου σταθμικού κόστους και ανέδειξε ότι η τιμή πώλησης ανά προϊόν διαμορφώνεται σε 320 €. Ζητείται να προσδιοριστεί η αποτίμηση των προϊόντων της εταιρείας “Σίγμα” για τις οικονομικές χρήσεις 2021 και 2022, καθώς και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές κατά τις 31/12/2021 και 31/12/2022.

Εφαρμογή:

Όπως ορίζει το ΔΛΠ 2, η αποτίμηση των αποθεμάτων προσδιορίζεται αν συγκρίνουμε το κόστος κτήσης με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και επιλέγοντας την χαμηλότερη αξία μεταξύ των δύο. Αφού συγκρίνουμε, λοιπόν, αυτές τις δύο τιμές προκύπτει ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η μικρότερη. Συνεπώς, η αξία των προϊόντων ισούται με 3.000.000 € και η εταιρία οφείλει να αναγνωρίσει ζημία λόγω υποτίμησης των αποθεμάτων της ύψους 500.000 € (3.500.000 – 3.000.000). Κατά την 31/12/2022 καταχωρείτε στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ζημιά λόγω υποτίμησης των αποθεμάτων	500.000	
Αποθέματα		500.000
Αιτιολογία: Αναγνώριση υποτίμησης		

Στην συνέχεια, κατά την διάρκεια της οικονομικής χρήσης 2021, η εταιρία πρέπει να προχωρήσει σε αναγνώριση του ποσού των 500.000 € ως έξοδο. Αυτό με την σειρά του οδηγεί στην αύξηση του κόστους πωληθέντων με ταυτόχρονη μείωση της αξίας του τελικού αποθέματος. Κατά την 31/12/2022, δηλαδή στην επόμενη χρήση, η αξία που θα ληφθεί υπόψιν για την αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων είναι αυτή του κόστους κτήσης, καθώς αυτό είναι μικρότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Το πρώτο βήμα είναι η αναστροφή της απομείωσης της αξίας των αποθεμάτων, που αναγνώρισε η εταιρία κατά την χρήση του 2021. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία έχει 6.000 προϊόντα στην αποθήκη της ενώ το κόστος κτήσης

είναι πλέον 320 €. Άρα, οφείλει να προχωρήσει σε αναστροφή της ζημίας απομείωσης και να προσαρμόσει το κόστος στα 320 €. Έτσι, στις 31/12/2022 θα καταγράψει στα λογιστικά της βιβλία κέρδη ύψους 120.000 € $[(320-300)*6.000 \text{ €}]$ πραγματοποιώντας την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποθέματα	120.000	
Κέρδη από αναστροφή ζημίας λόγω υποτίμησης αποθεμάτων		120.000
Αιτιολογία: Αναστροφή υποτίμησης		

4.3 Σύνοψη

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η παρουσίαση αρκετών εφαρμογών του ΔΛΠ 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων” σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία. Όπως εύκολα διαπιστώνει κανείς, κάθε εφαρμογή απαιτεί και μία διαφορετική προσέγγιση του ΔΛΠ 36 καθώς κάθε στοιχείο του ενεργητικού έχει συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες. Κρίθηκε, λοιπόν, επιτακτική η παρουσίαση όλων των παραπάνω εφαρμογών έτσι ώστε να γίνει πιο κατανοητή η πρακτική εφαρμογή της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Εισαγωγή

Στο τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα καταγραφούν τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την ανάλυση του θέματος, οι περιορισμοί στους οποίους υπόκειται η διπλωματική εργασία αλλά και προτάσεις για μελλοντική έρευνα και διερεύνηση.

5.2 Συμπεράσματα

Η εκτεταμένη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από οικονομικές οντότητες σε όλο τον κόσμο έχει θετική επίδραση στην συγκρισιμότητα των οικονομικών τους καταστάσεων και κατά επέκταση στην αποδοτικότερη πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μερών. Ένα από τα πρότυπα που έχουν συμβάλει στα παραπάνω είναι το ΔΛΠ 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων”, το οποίο είναι ιδιαίτερα σημαντικό καθώς με βάση αυτό το πρότυπο αποτυπώνονται με ορθό τρόπο οι μεταβολές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας στις οικονομικές της καταστάσεις. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν ένα σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας και γι’ αυτό κρίνεται ως απαραίτητη η ορθή παρουσίαση αυτών και των αξιών τους.

Η εμφάνιση ενδείξεων απομείωσης της αξίας τους επιφέρει την εφαρμογή ελέγχων σύμφωνα με την μεθοδολογία που αναπτύχθηκε στο τρίτο κεφάλαιο. Η διαδικασία με την οποία υπολογίζεται το ποσό της απομείωσης είναι συγκεκριμένη και περιλαμβάνει τον υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και εν συνεχεία τη σύγκρισή του με την λογιστική του αξία. Ο έλεγχος απομείωσης αφορά τόσο τα ενσώματα όσο και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως και την υπεραξία που μπορεί να προκύψει από την απόκτηση άλλης οντότητας. Στην παρούσα διπλωματική εργασία έγινε προσπάθεια παρουσίασης αρκετών παραδειγμάτων έτσι ώστε να γίνει πιο αντιληπτός ο τρόπος που εφαρμόζεται η απομείωση στα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού.

Η απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου έχει άμεσες συνέπειες στα οικονομικά αποτελέσματα της οντότητας. Είναι εύλογο, λοιπόν, ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα για την χειραγώγηση των κερδών της. Μάλιστα, η επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας ανέδειξε ότι αυτό συμβαίνει αρκετά συχνά. Σε κάθε περίπτωση είναι σημαντικό να υπάρχει αναλυτική παρουσίαση των απαραίτητων γνωστοποιήσεων σύμφωνα με όσα ορίζει το πρότυπο.

Βασικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν η παράθεση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 36 αλλά και σχετικών παραδειγμάτων, προκειμένου να γίνει πιο κατανοητή η εφαρμογή της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

5.3 Περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η συγγραφή της παρούσας εργασίας υπόκειται και σε ορισμένους περιορισμούς διότι στηρίχθηκε κυρίως σε βιβλιογραφική επισκόπηση. Επιπλέον, τα παραδείγματα που παρουσιάστηκαν δεν βασίζονται σε πραγματικά δεδομένα. Αντιθέτως, προτιμήθηκε η χρήση ευκολονόητων παραδειγμάτων και η παρουσίαση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων ώστε να γίνει πιο κατανοητή η εφαρμογή της απομείωσης της αξίας στα περιουσιακά στοιχεία.

Η παρούσα διπλωματική εργασία θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως βάση για περαιτέρω έρευνα. Ιδιαίτερα η χρήση πραγματικών δεδομένων και η παράλληλη εφαρμογή οικονομετρικών μοντέλων είναι βέβαιο ότι θα οδηγούσε σε πιο χρήσιμα συμπεράσματα όσον αφορά τις επιπτώσεις στις οντότητες που εφαρμόζουν απομείωση στην αξία των περιουσιακών τους στοιχείων. Για παράδειγμα, η διενέργεια μιας έρευνας στις μεγαλύτερες εταιρείες στην Ελλάδα με παράλληλη διάκριση των εταιρειών ανά κλάδο θα εξασφάλιζε ασφαλέστερα συμπεράσματα σχετικά με τον τρόπο που εφαρμόζεται η απομείωση αναλόγως του κλάδου που ανήκει η κάθε εταιρία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

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., Latridis, G. E., & Pope, P. F. (2013). *Accounting for asset impairment: a test for IFRS compliance across Europe* (p. 68). London: Cass Business School.
- Basu, A. (2017). Impairment of Intangible Assets-An Effort to Convergence. *International Journal of Engineering and Management Research (IJEMR)*, 7(5), 210-214.
- Carlin, T. M., & Finch, N. (2009). Discount rates in disarray: Evidence on flawed goodwill impairment testing. *Australian Accounting Review*, 19(4), 326-336.
- Devalle, A., & Rizzato, F. (2014). IFRS 3, IAS 36 and disclosure: The determinants of the quality of disclosure. *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 2(4).
- Glaum, M., Schmidt, P., Street, D. L., & Vogel, S. (2013). Compliance with IFRS 3- and IAS 36-required disclosures across 17 European countries: company- and country-level determinants. *Accounting and business research*, 43(3), 163-204.
- Gordon, E. A., & Hsu, H. T. (2018). Tangible long-lived asset impairments and future operating cash flows under US GAAP and IFRS. *The Accounting Review*, 93(1), 187-211.
- Gros, M., Koch, S., & Adorno-Platz, T. W. (2015). Goodwill impairment test disclosures under IAS 36: Disclosure quality and its determinants in Europe. *Available at SSRN*, 2636792.
- Hassine, N. M., & Jilani, F. (2017). Earnings management behavior with respect to goodwill impairment losses under IAS 36: The French Case. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(2), 177-196.

- Hong, P. K., Paik, D. G., & Smith, J. V. D. L. (2018). A study of long-lived asset impairment under US GAAP and IFRS within the US institutional environment. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 31, 74-89.
- Jerman, M., & Manzin, M. (2008). Accounting Treatment of Goodwill in IFRS and US GAAP. *Organizacija*, 41(6), 218-225.
- Inoue, S. (2021). The Quality of Tangible Long-Lived Asset Impairments under Japanese GAAP and IFRS. 福岡大学商学論叢= *Fukuoka University Review of Commercial Sciences*, 66(2 · 3), 489-530.
- Lazar, L., & Velte, P. (2018). Determinants of mandatory goodwill disclosure: the case of impairment testing in Germany. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(4), 301-330.
- Li, M. (2019). Impairment accounting practices of Chinese Companies: An exploratory case study.
- Mazzi, F., Liberatore, G., & Tsalavoutas, I. (2016). Insights on CFOs' perceptions about impairment testing under IAS 36. *Accounting in Europe*, 13(3), 353-379.
- Rennekamp, K., Rupar, K. K., & Seybert, N. (2015). Impaired judgment: The effects of asset impairment reversibility and cognitive dissonance on future investment. *The Accounting Review*, 90(2), 739-759.
- Tan, H. C., & Trotman, K. T. (2018). Information processing biases in impairment decisions: effect of reversibility of impairment losses and disclosure transparency. *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 77-94.
- Thuy, T. T. T. N. T., Pham, T. V. D. H. H., Nguyen, V. T. A., & Tran, M. D. (2019). *Impairment of Assets Under Perspectives of International and Vietnamese Accounting*.

Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία

- Deloitte. IAS 36 – Impairment of Assets. [Online]. Διαθέσιμο στο <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>
- IFRS Foundation [Online]. Διαθέσιμο στο <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-36-impairment-of-assets.pdf>