



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ
36 ΚΑΙ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

του

ΑΣΙΑΝΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2023

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη	4
Abstract	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	8
ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	9
ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	11
2.1 Εισαγωγικά	11
2.2 Η Απομείωση Περουσιακών Στοιχείων στην COVID-19 εποχή	11
2.3 Συνοπτική Ιστορική Αναφορά Στην Εξέλιξη Της Διαδικασία Απομείωσης.....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	19
3.1 Γενικές πληροφορίες.....	19
3.2 Σκοπός του Προτύπου	20
3.3 Πεδίο εφαρμογής	21
3.4 Εννοιολογική προσέγγιση Προτύπου	22
3.5 Προσδιορισμός του επιπέδου του ελέγχου απομείωσης.....	23
Μεμονωμένα στοιχεία ενεργητικού.....	23
Αναγνώριση μιας Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ).....	23
Κατανομή των στοιχείων του ενεργητικού στις ΜΔΤΡ	24
3.6 Αναγνώριση απομειωμένου περιουσιακού στοιχείου	28
3.7 Αποτίμηση ανακτήσιμου ποσού	32
Εύλογη Αξία μείον το Κόστος Διάθεσης.....	33
Αξία λόγω χρήσης.....	34
Επιτόκιο προεξόφλησης.....	43
Μελλοντικές ταμειακές ροές σε ξένο νόμισμα.....	44
Εξαιρέσεις από τον υπολογισμό τόσο της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης όσο και της αξίας λόγω χρήσης.....	45
Περιπτώσεις απαλλαγής από την υποχρέωση προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού	46
3.8 Σύγκριση ανακτήσιμου ποσού με λογιστική αξία	47
Σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού με την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ	48

3.9 Αναγνώριση και αναστροφή ζημίας απομείωσης.....	49
Αναγνώριση και αποτίμηση ζημίας απομείωσης.....	49
Αναγνώριση ζημίας απομείωσης για μια Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών	50
Αναγνώριση αναστροφής ζημίας απομείωσης	53
3.10 Εξειδικευμένα θέματα και αλληλεπίδραση με λοιπά Πρότυπα.....	58
Εξειδικευμένα θέματα.....	58
Αλληλεπίδραση του ΔΛΠ 36 με άλλα Πρότυπα	66
3.11 Γνωστοποιήσεις	69
Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού μιας ΜΔΤΡ που περιλαμβάνει υπεραξία ή άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές.....	71
3.12 Απομείωση-Υποτίμηση (μείωση της αξίας) των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	77
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....	80
4.1 Επιλογή Ερευνητικού Σχεδιασμού	80
4.2 Πηγές Δεδομένων	80
4.3 Ανάλυση Δεδομένων	81
4.4 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων και Συγκεκριμένα της Υπεραξίας Σύμφωνα Με Το ΔΛΠ 36 Και Με Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	82
4.5 Επισκόπηση της Απομείωσης Περιουσιακών Στοιχείων βάσει ΔΛΠ 36	82
4.6 Σχόλια Σχετικά με την Εισαγωγή του ΔΛΠ 36	84
4.7 Εμπειρικές Μελέτες Σχετικά με το ΔΛΠ 36.....	85
4.8 Έρευνες Σχετικά με την Συμμόρφωση στο ΔΛΠ 36	88
4.9 ΔΛΠ 36 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	93
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	95
ΕΛΛΗΝΙΚΗ	95
ΞΕΝΗ.....	95

Περίληψη

Η ανάγκη μελέτης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) ανιχνεύεται στους μετασχηματισμούς σε τοπικό και παγκόσμιο επίπεδο. Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται μια σύγκριση συγκεκριμένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να διαφωτίσει πολλές πτυχές αυτών των διαφορών όσον αφορά την απομείωση περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα την υπεραξία (goodwill). Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των συγκεκριμένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία πρέπει μελετηθούν προκειμένου να διασφαλίσουμε την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων στο εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον.

Λέξεις-Κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αναγνώριση απομείωσης, ΔΛΠ 36, αξία χρήσης, υπεραξία, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Abstract

The need to study International Accounting Standards (IAS) is detected in transformations locally and globally. The present paper presents a comparison of specific Greek Accounting Standards with the relevant International Accounting Standards (IAS). This paper aims to shed light on many aspects of these differences in asset impairment and in particular goodwill. The results show that there are significant differences between International Accounting Standards (IAS) and specific Greek Accounting Standards, which we must study in order to ensure the reliability of financial statements in an extremely fluid business environment.

Keywords: International Accounting Standards, impairment recognition, IAS 36, value in use, goodwill, Greek Accounting Standards

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Λόγω της παγκοσμιοποίησης που έχει οδηγήσει στην διερεύνηση των διεθνών αγορών κεφαλαίου έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές οντότητες που ήταν εξαρτημένες μόνο από τις εγχώριες αγορές για την χρηματοδότηση τους πλέον να έχουν πρόσβαση σε δανειακά αλλά και ίδια κεφάλαια τόσο εντός όσο και εκτός των εθνικών συνόρων. Με συνέπεια όλων αυτών οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις να γίνονται αντικείμενο εξέτασης από διαφορετικές χώρες που ενδεχομένως να ισχύουν διαφορετικοί κανόνες επιμέτρησης των στοιχείων του ενεργητικού αλλά και των υποχρεώσεων και της χρηματοοικονομικής τους απόδοσης.

Επομένως καθίσταται επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής ενιαίων λογιστικών προτύπων δηλαδή ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και ομοιόμορφης εμφάνισης του περιεχομένου των λογαριασμών σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο όσο και την υποχρέωση για έλεγχο των διαδικασιών στην άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για την αποτελεσματική εφαρμογή των παραπάνω είναι η ύπαρξη και η υιοθέτηση αρχών, διαδικασιών και λογιστικών προτύπων που δεν παραμένουν αναλλοίωτα στον χρόνο αλλά υπόκεινται σε συνεχή αναπροσαρμογή και αναδιατύπωση όταν μεταβάλλονται οι οικονομικές συνθήκες στις οποίες βασίστηκαν. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) ορίζονται ως μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών και μεθόδων που έχουν ως σκοπό την ορθή κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων κυρίως οντοτήτων έπειτα από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία(Γρηγοράκος,2009). Επίσης, είναι το κύριο αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και εφαρμόζονται από ένα μεγάλο αριθμό κρατών παγκοσμίως. Από το 2002 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε σύμφωνα με τον Κανονισμό αριθ. 1606/2002 ότι από την 01/01/2005 το σύνολο των ευρωπαϊκών εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων και χρηματοπιστωτικών οργανισμών θα καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Βασικό χαρακτηριστικό των προτύπων είναι ότι είναι βασισμένα σε ένα σύστημα αρχών και όχι σε ένα σύστημα κανόνων. Τα συστήματα που είναι βασισμένα σε αρχές παρέχουν ένα πιο ευέλικτο ρυθμιστικό καθεστώς σε σύγκριση με το αυστηρό ρυθμιστικό καθεστώς των συστημάτων που είναι βασισμένα σε κανόνες. Οι κανόνες

περιλαμβάνουν συγκεκριμένα κριτήρια και όρια καθώς και παραδείγματα, πεδίο εφαρμογής των περιορισμών, εξαιρέσεις, οδηγίες εφαρμογής και άλλα. Αντίθετα, τα βασισμένα σε αρχές πρότυπα, αναφέρονται σε θεμελιώδες αντιλήψεις που ενημερώνουν συναλλαγές και οικονομικά γεγονότα (Nelson,2006). Σύμφωνα με ένα σύστημα βασισμένο σε αρχές, αυτές οι αντιλήψεις υπερτερούν έναντι οποιοδήποτε άλλου κανόνα. Σ ένα τέτοιο σύστημα οι κανόνες είναι απαραίτητοι για να παρέχουν τις αρχές με δομή (Benston et al.,2006).

Η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς παγκοσμίως καθώς και οι επιπτώσεις της εισαγωγής τους είναι ένα ζήτημα γύρω από το οποίο γίνονται πολλές συζητήσεις και διατυπώνονται διάφορες και διαφορετικές απόψεις. Υπάρχουν οι απόψεις που υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή των προτύπων θα επιφέρουν σημαντικές θετικές επιπτώσεις στην κεφαλαιακή αγορά και άλλες που υποστηρίζουν ότι οι επιπτώσεις αυτές θα είναι μικρές έως και αμελητέες. Οι θεωρίες που υποστηρίζουν ότι η υποχρεωτική υιοθέτηση των προτύπων θα επιφέρει σημαντικά οφέλη στην κεφαλαιακή αγορά ξεκινούν από την παραδοχή ότι τα πρότυπα αυξάνουν την διαφάνεια και βελτιώνουν την ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Το εάν αυτή η υιοθέτηση είναι σωστή οι αναλυτικές και εμπειρικές μελέτες που έχουν γίνει ορίζουν ότι η υιοθέτηση των προτύπων θα πρέπει να συνδέεται με την αύξηση της ρευστότητας της αγοράς καθώς και την μείωση του κόστους κεφαλαίου των επιχειρήσεων (Lambert et al.,2007). Επίσης, η υιοθέτηση των προτύπων θα μειώσει το επίπεδο κερδών της διαχείρισης και θα βελτιώσει την ποιότητα υποβολής των εκθέσεων (Ewert et al.,2005). Σημαντικά οφέλη θα έχουν και οι επενδυτές αφού τα πρότυπα καθιστούν την σύγκριση των επιχειρήσεων σε όλες τις αγορές και τις χώρες και είναι λιγότερο δαπανηρή (Armstrong et al.,2007, Corvinget et al.,2007). Ακόμα, η πολυμορφία της λογιστικής αντιμετώπισης θα μπορούσε να αποτελέσει εμπόδιο για τις διασυνοριακές επενδύσεις. Η παγκόσμια μεταστροφή στα πρότυπα μπορεί να διευκολύνει τις διασυνοριακές επενδύσεις (Covrig et al.,2007).

Ωστόσο, υπάρχουν και επιχειρήματα που υποδηλώνουν ότι η υιοθέτηση των προτύπων θα έχουν μικρές ή αμελητέες επιπτώσεις στην αγορά κεφαλαίου. Ειδικότερα υπάρχουν λόγοι να είναι επιφυλακτικοί σχετικά με το αν η υιοθέτηση της χρήσης των προτύπων από μόνη της αρκεί. Το σημαντικότερο επιχείρημα όσων δηλώνουν επιφυλακτικοί στηρίζεται στα κίνητρα της υποβολής των εκθέσεων των επιχειρήσεων τα πρότυπα παρέχουν στις οντότητες σημαντική διακριτική ευχέρεια. Το πώς θα χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις αυτήν την ευχέρεια που τους παρέχεται εξαρτάται από τα κίνητρα που

έχουν, τα οποία διαμορφώνονται από πολλούς παράγοντες όπως οι νομικές αρχές κάθε χώρας διάφορες δυνάμεις ή αδυναμίες της αγοράς και τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις που αντιτίθενται στην υιοθέτηση των προτύπων ή προς περισσότερη διαφάνεια είναι απίθανο να κάνουν αλλαγές στις πολιτικές υποβολής των εκθέσεων τους (Ball 2006, Dasket et al. 2007).

Σε εγχώριο επίπεδο, η ελληνική νομοθεσία βάση του άρθρου 134 Κ.Ν.2190/1920 εναρμονίστηκε με τον Ευρωπαϊκό Κανονισμό, ενώ επεκτάθηκε η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και σε μη εισηγμένες οικονομικές οντότητες, συνδεδεμένες οικονομικές οντότητες, σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (σύμφωνα με όσα ορίζει η παρ.1β του άρθρου 134 του Κ.Ν. 2190/1920) ή συνδεδεμένες οικονομικές οντότητες μητρικής εγκατεστημένης στην Ελλάδα, η οποία προαιρετικά επιλέγει την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η προαιρετική εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επιτρέπεται από τις ανώνυμες εταιρίες περιορισμένης ευθύνης υπό την προϋπόθεση να έχει εγκριθεί η εφαρμογή τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς να ισχύσει τουλάχιστον 5 συνεχόμενες χρήσεις (GrandThornton 2016).

ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων επιδιώκει να διασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας δεν μεταφέρονται περισσότερο από το ανακτήσιμο ποσό τους (δηλ. Το υψηλότερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και την αξία χρήσης). Με εξαίρεση την υπεραξία και ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία απαιτείται ετήσιος έλεγχος απομείωσης, οι οντότητες υποχρεούνται να διενεργούν δοκιμές απομείωσης όταν υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου και ο έλεγχος μπορεί να διεξαχθεί για μια «μονάδα δημιουργίας μετρητών» όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές από άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Το ΔΛΠ 36 επανεκδόθηκε τον Μάρτιο του 2004 και εφαρμόζεται σε υπεραξία και άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τα οποία η ημερομηνία της σύμβασης είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, και για όλα τα άλλα

περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μάρτιος 2004.

Η ανάγκη μελέτης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) ανιχνεύεται στους μετασχηματισμούς σε τοπικό και παγκόσμιο επίπεδο. Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται μια σύγκριση συγκεκριμένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να διαφωτίσει πολλές πτυχές αυτών των διαφορών όσον αφορά την απομείωση περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα την υπεραξία (goodwill).

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Βάσει των ανωτέρω, παράγονται τα εξής ερευνητικά ερωτήματα:

1. Πώς απομειώνεται η αξία των περιουσιακών στοιχείων;
2. Πώς απομειώνεται η υπεραξία;
3. Πώς συνεισφέρει το ΔΛΠ 36 στα ανωτέρω ερευνητικά πλαίσια;
4. Πώς συνεισφέρουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα ανωτέρω ερευνητικά πλαίσια;
5. Πώς συγκρίνονται τα δύο διαφορετικά πλαίσια στην ίδια θεματική έρευνας;

ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στο δεύτερο κεφάλαιο, η εργασία εξετάζει την βιβλιογραφία του θέματος προκειμένου να φέρει στο φώς τις νέες συνθήκες πραγμάτων κατά την εφαρμογή απομείωσης περιουσιακών στοιχείων στην Covid-19 εποχή συνδυαστικά με μία σύντομη αναδρομή σε ότι αφορά την διαδικασία απομείωσης, καθώς και στο διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 36.

Στο τρίτο κεφάλαιο, εξετάζεται το θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 36 και συγκριμένα ο σκοπός του· το πεδίο εφαρμογής του· η εννοιολογική του προσέγγιση· το πώς ελέγχει το ΔΛΠ 36 την απομείωση· το πώς αναγνωρίζει το απομειωμένο περιουσιακό στοιχείο· το πώς επηρεάζει την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού· το πώς συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό με τη λογιστική αξία· το πώς αναγνωρίζει και αναστρέφει την ζημιά απομείωσης· και, τέλος εξειδικευμένα θέματα και τρόποι αλληλοεπίδρασης με λοιπά πρότυπα, αλλά και άλλες γνωστοποιήσεις.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογική προσέγγιση της παρούσας εργασίας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο η εργασία εξετάζει την απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων, και συγκεκριμένα της υπεραξίας, όπως ορίζει το ΔΛΠ 36 αλλά και τα

ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Παρουσιάζονται επίσης οι προτάσεις που προέκυψαν από τη παρούσα εργασία για μελλοντική έρευνα.¹

¹Εν κατακλείδι, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ IAS) ήταν τα πρώτα διεθνή λογιστικά πρότυπα που εκδόθηκαν από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), που ιδρύθηκε το 1973. Ο στόχος λοιπόν, όπως παραμένει σήμερα, ήταν να διευκολύνει τη σύγκριση επιχειρήσεων σε όλο τον κόσμο, αύξηση της διαφάνειας και της εμπιστοσύνης στις χρηματοοικονομικές αναφορές και ενίσχυση του παγκόσμιου εμπορίου και των επενδύσεων.

Τα παγκόσμια συγκρίσιμα λογιστικά πρότυπα προωθούν τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές σε όλο τον κόσμο. Αυτό επιτρέπει στους επενδυτές και άλλους συμμετέχοντες στην αγορά να λαμβάνουν ενημερωμένες οικονομικές αποφάσεις σχετικά με επενδυτικές ευκαιρίες και κινδύνους και βελτιώνουν την κατανομή κεφαλαίων. Τα καθολικά πρότυπα μειώνουν επίσης σημαντικά το κόστος αναφοράς και το ρυθμιστικό κόστος, ειδικά για εταιρείες με διεθνείς δραστηριότητες και θυγατρικές σε πολλές χώρες.

Η ανάγκη μελέτης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) ανιχνεύεται στους μετασχηματισμούς σε τοπικό και παγκόσμιο επίπεδο. Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται μια σύγκριση συγκεκριμένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να διαφωτίσει πολλές πτυχές αυτών των διαφορών όσον αφορά την απομείωση περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα την υπεραξία (goodwill).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγικά

Το κεφάλαιο αυτό αποτελείται από την βιβλιογραφική επισκόπηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, την συνοπτική ιστορική αναφορά στην εξέλιξη της διαδικασίας απομείωσης, καθώς και τα βασικά θεσμικά χαρακτηριστικά του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36.

2.2 Η Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων στην COVID-19 εποχή

Η πανδημία του Covid-19 έχει εισβάλει στη ζωή μας από τις αρχές του 2020. Κυβερνήσεις σε όλο σχεδόν τον κόσμο είχαν και έχουν επιδοθεί σε απέλπιδες προσπάθειες εφαρμογής ποικίλων μέτρων προκειμένου να συγκρατήσουν την εξάπλωσή της. Οι προσπάθειες αυτές συνίστανται στην εφαρμογή περιοριστικών μέτρων στις δραστηριότητες τόσο των πολιτών όσο και των επιχειρήσεων. Ένα από τα αποτελέσματα όλων αυτών των κυβερνητικών περιοριστικών μέτρων μέχρι και σήμερα είναι η ο περιορισμός ή/και η διακοπή μετακινήσεων αφενός, η δυσλειτουργία στις αλυσίδες εφοδιασμού αφετέρου, καθώς επίσης και η διακοπή της λειτουργίας επιχειρηματικών μονάδων, γεγονός που οδήγησε σε περιορισμό των εσόδων αλλά ταυτόχρονα και των δαπανών των πολιτών, των επιχειρήσεων και των κρατών γενικότερα.

Η επίπτωση στην οικονομική δυναμική της συντριπτικής πλειονότητας των επιχειρήσεων και οργανισμών ήταν αναπόφευκτη. Μία σημαντική –αν όχι η σημαντικότερη– επίπτωση αφορά την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων στους Ισολογισμούς/Καταστάσεις Οικονομικής Θέσης των περισσότερων επιχειρηματικών οντοτήτων. Παρότι το θέμα αυτό αποτελεί ετησίως αντικείμενο εφαρμογής κρίσεων και εκτιμήσεων για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ, Ν. 4308/2014), ποτέ μέχρι τώρα δεν κατέστη τόσο αναγκαίος ο έλεγχος απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων ως αποτέλεσμα της αστάθειας και της αβεβαιότητας που εκκολάφθηκαν στην παγκόσμια οικονομία κατά την διάρκεια της πανδημίας.

Με το θέμα της απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων ασχολείται ειδικότερα το ΔΛΠ 36 «Απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων», οι προβλέψεις του οποίου εφαρμόζονται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκτός των παρακάτω:

- Επενδυτικά ακίνητα, όταν επιμετρούνται σε εύλογες αξίες (ΔΛΠ 40).
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 41).
- Αποθέματα (ΔΛΠ 2).
- Περιουσιακά στοιχεία υπό το πρίσμα του ΔΠΧΑ 15 « Έσοδα από συμβάσεις με Πελάτες».
- Περιουσιακά στοιχεία υπό το πρίσμα του ΔΛΠ 19 «Παροχές στο προσωπικό».
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση (ΔΠΧΑ 5).
- Περιουσιακά στοιχεία υπό το πρίσμα του ΔΠΧΑ 17 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια».
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπό το πρίσμα του ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα».
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

Πόσο συχνά όμως πρέπει να διενεργείται ο έλεγχος απομείωσης;

Αξίζει να εξετάσουμε εδώ το πόσο συχνά είναι απαραίτητη η εφαρμογή του ελέγχου απομείωσης. Αρχικά, το ΔΛΠ 36 ορίζει ότι «τα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να εξετάζονται για το αν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης σε κάθε ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Σε περίπτωση που υφίστανται τέτοιες ενδείξεις, τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να ελέγχονται για ενδεχόμενη απομείωση της αξίας τους.»² Αντίθετα, η υπεραξία, τα άυλα στοιχεία ενεργητικού με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή τα άυλα στοιχεία τα οποία δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς εκμετάλλευση, θα πρέπει να ελέγχονται κάθε έτος ή και συχνότερα, στην περίπτωση που γεγονότα ή μεταβολές στις υπάρχουσες συνθήκες παρέχουν ενδείξεις ότι τα στοιχεία αυτά έχουν απομειωθεί. Οι ενδείξεις απομείωσης μπορεί να οφείλονται σε παράγοντες είτε εντός της οντότητας (π.χ. εξαιτίας βλάβης ενός μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λπ.) είτε εκτός αυτής. Δεδομένων των παρόντων ιδιαίτερων συνθηκών, παράγοντες εκτός της οντότητας θα μπορούσαν να αποτελούν:

² Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 - 31/3/2004 (ενημερώθηκε μέχρι τον Κανονισμό 243/2010 της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων).

Περιορισμοί στη παραγωγή και πώληση αγαθών και υπηρεσιών:

Η πλήρης αναστολή της δραστηριότητας συγκεκριμένων κλάδων επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα της εστίασης, του τουρισμού, του θεάματος καθώς παράλληλα και οι περιορισμοί στις μεταφορές των πρώτων υλών και στη μετακίνηση του προσωπικού ή/και του εργατικού δυναμικού, συνεισέφεραν στην επιβάρυνση των επιχειρήσεων αφενός, και αφετέρου, στη συρρίκνωση των εργασιών ως συνέπεια του περιορισμού της παραγωγής των πληγεισών επιχειρήσεων.

Μείωση των τιμών των αγαθών και υπηρεσιών:

Παρά τα κυβερνητικά μέτρα στήριξης για το εργατικό και αυτοαπασχολούμενο δυναμικό που έχει τεθεί σε αναστολή εργασίας, η μείωση των εισοδημάτων εξαιτίας της πανδημίας ήταν και είναι αναπόφευκτη (όχι μόνο κατά τη διάρκειά της αλλά και στην παρούσα φάση, ακόμη και μεταγενέστερα έως ότου επιτευχθεί η ομαλοποίηση των οικονομικών συνθηκών ξανά), με επακόλουθο τη μείωση της κατανάλωσης και κατ' επέκταση την πτώση των τιμών σε αγαθά και υπηρεσίες, γεγονός που αναμένεται να οδηγήσει σε ουσιώδη επιβάρυνση των μικτών και συνολικών αποτελεσμάτων της συντριπτικής πλειονότητας των επιχειρήσεων.

Παράγοντες που αφορούν τις οργανωμένες αγορές κεφαλαίων:

Η χαμηλή κεφαλαιοποίηση σε συνδυασμό με τις πτώσεις των τιμών των μετοχών, οι οποίες προκύπτουν από την αποτύπωση της οικονομικής κρίσης στις χρηματιστηριακές αγορές, ενδέχεται να αποτελούν ένδειξη για απομείωση της υπεραξίας. Ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να ελέγχεται για απομείωση ξεχωριστά από υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, εκτός αν αυτό παράγει ταμειακές ροές που δεν είναι ανεξάρτητες από ταμειακές ροές που παράγουν άλλα στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.³ Πριν τη διενέργεια του ελέγχου απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων της, μια οντότητα θα πρέπει να αξιολογήσει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη δραστηριότητά της στο προβλεπτό μέλλον (εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία ισολογισμού της).

³ Ομάδα Έργου ΔΛΠΔΤ (Γιώτα Μιχαήλ), *Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν Παράγουν Ταμειακές Ροές*, Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας, 19 Ιουλίου 2018.

Δεδομένων των τρεχουσών συνθηκών, η αξιολόγηση αυτή για την πλειονότητα των επιχειρήσεων δείχνει να χρήζει μεγάλης σημασίας. Εφόσον λοιπόν για μια οντότητα υφίσταται ρεαλιστική δυνατότητα να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, θα είναι σε θέση να προχωρήσει στον έλεγχο απομείωσης βάσει των προβλέψεων των λογιστικών προτύπων που ακολουθεί (ΔΠΧΑ/ΕΛΠ).

Με βάση το ΔΛΠ 36, αλλά και τον ορισμό της απομείωσης στο Παράρτημα Α' του Ν. 4308/2014, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ) έχει υποστεί απομείωση όταν η λογιστική αξία του/της υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του/ της. Ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ: α) της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας ΜΔΤΡ, μειωμένης κατά το κόστος διάθεσής του/της και β) της αξίας χρήσης του/της.

Εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης (ΕΑΜΚΔ)

Ως εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται η τιμή στην οποία αυτό δύναται να πωληθεί, κατά την ημερομηνία επιμέτρησής του και στο πλαίσιο μιας συναλλαγής μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές συνθήκες. Η έννοια αυτή είναι ταυτόσημη μεταξύ των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ. Οι επιπτώσεις της πανδημίας στις τιμές πώλησης της πλειοψηφίας των περιουσιακών στοιχείων, ως αποτέλεσμα του περιορισμού της ζήτησής τους, σε σχέση με την εποχή πριν την πανδημία, έχει οδηγήσει τις λογιστικές αξίες τους να εμφανίζονται σεβαστά υψηλότερες σε σχέση με τις τιμές πώλησής τους κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Ωστόσο, λόγω του ότι οι τρέχουσες συνθήκες δεν μπορεί να θεωρηθούν «κανονικές», σε συνδυασμό με την έλλειψη επαρκούς πληροφόρησης στην αγορά, υπό τέτοιες συνθήκες, πολλές οντότητες πιθανότατα θα αποφύγουν την επιλογή της ΕΑΜΚΔ ως ανακτήσιμο ποσό και κατ'επέκταση θα επιλέξουν, στη θέση της, την αξία χρήσης. Σε κάθε περίπτωση για την επιλογή της ΕΑΜΚΔ, θα πρέπει τα λογιστήρια και οι διοικήσεις των επιχειρήσεων να αναζητήσουν καθοδήγηση στο ΔΠΧΑ 13⁴ «Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων στην Εύλογη Αξία» και πάντοτε στη βάση ότι η επιμέτρηση αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (όχι της ίδιας της επιχείρησης), εξετάζοντας τη διακύμανση του επιπέδου τιμών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία.

⁴ Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας.

Αξία χρήσης

«Ως αξία χρήσης ορίζεται η αξία των προεξοφλημένων εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας ΜΔΤΡ και από τη διάθεσή του/της στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του/της.»⁵

Η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών πρέπει να είναι ρεαλιστική και να αντανακλά τις επιπτώσεις της τρέχουσας οικονομικής συγκυρίας, ενώ το χρονικό εύρος της δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τα πέντε έτη. Σύμφωνα με την παρ. 50 του ΔΛΠ 36, οι μελλοντικές ταμειακές ροές δεν πρέπει να περιλαμβάνουν:

- α) ταμειακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες,
- β) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

Η προέκταση των δεδομένων του παρελθόντος σε μελλοντικές περιόδους δεν αποτελεί αξιόπιστη βάση στην παρούσα φάση, δεδομένων των τρεχουσών οικονομικών συνθηκών. Παράγοντες όπως μειωμένη ζήτηση για αγαθά και υπηρεσίες (πιθανότατα ακόμα και μετά το τέλος της πανδημίας), η αναμενόμενη πτώση στις τιμές διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων/ΜΔΤΡ στη λήξη της ωφέλιμης ζωής τους, αλλά και η δυνατότητα επιλογής της χρήσης στατιστικών δεδομένων από διάφορες πηγές θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών.

Προκειμένου να ξεπεραστούν τα προβλήματα, κατά την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών, που άπτονται της αβεβαιότητας που κυριαρχεί σήμερα, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να προχωρήσουν στην κατάρτιση εναλλακτικών σεναρίων μελλοντικών ταμειακών ροών, στα οποία οι εκτιμήσεις θα σταθμίζονται με ποσοστά που θα αντικατοπτρίζουν τις πιθανότητες εμφάνισης του κάθε σεναρίου (π.χ. αναφορικά με τον χρόνο επανέναρξης της δραστηριότητας για κάθε κλάδο, το αναμενόμενο επίπεδο λειτουργίας της σε σχέση με το κανονικό επίπεδο δυναμικότητάς της για κάποια μεταβατική περίοδο από το τέλος της πανδημίας κ.λπ.) Τέλος, θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία στις γνωστοποιήσεις που θα περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις, κυρίως σε οτιδήποτε αφορά στις παραδοχές, τους συντελεστές στάθμισης, το επιτόκιο προεξόφλησης κ.ά.

⁵ Σταματόπουλος Δημήτρης - Σταματόπουλος Πάρης - Σταματόπουλος Γιάννης, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Β' Τόμος, Β έκδοση, Αθήνα 2021.

2.3 Συνοπτική Ιστορική Αναφορά Στην Εξέλιξη Της Διαδικασία

Απομείωση Παγίων

Η απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων είναι η μείωση της ποιότητας, της ισχύος, της ποσότητας ή της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Ένα κόστος απομείωσης πρέπει να περιλαμβάνεται στα έξοδα όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, κοινώς γνωστά ως PPE (Property, Plant & Equipment), αναφέρονται σε μακρόβια περιουσιακά στοιχεία όπως κτίρια, γη, μηχανήματα και εξοπλισμός. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι πιο πιθανό να παρουσιάσουν απομείωση, η οποία μπορεί να προκληθεί από διάφορους παράγοντες.

Ιστορία

Η απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων διατυπώθηκε για πρώτη φορά από τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) στο ΔΛΠ 16, το οποίο τέθηκε σε ισχύ το 1983. Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 36, με ισχύ από τον Ιούλιο του 1999. Το ζήτημα της απομείωσης αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αποκάλυψε ανεπάρκειες στο πλαίσιο του ΔΛΠ 36 κατά τη διάρκεια της χρηματοπιστωτικής κρίσης του 2008, και το ΣΔΛΠ (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) εξέδωσε σχέδιο ανοίγματος τον Νοέμβριο του 2009 που πρότεινε ένα μοντέλο απομείωσης βασισμένο στις αναμενόμενες ζημίες και όχι στις πραγματοποιηθείσες ζημίες για όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που καταγράφονται στο αποσβεσμένο κόστος. Το ΣΔΛΠ εξέδωσε νέο σχέδιο έκθεσης τον Ιανουάριο του 2013, το οποίο αργότερα οδήγησε στην υιοθέτηση του ΔΠΧΑ 9 τον Ιούλιο του 2014, με ισχύ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2018.

Πλαίσιο του ΔΛΠ 36

Η απομείωση επί του παρόντος διέπεται από το ΔΛΠ 36. Το κόστος απομείωσης υπολογίζεται χρησιμοποιώντας είτε το Μοντέλο Πραγματοποιηθείσας Ζημίας είτε το Μοντέλο Αναμενόμενης Ζημίας.

Μοντέλο Πραγματοποιηθείσας Ζημίας

Μια επένδυση αναγνωρίζεται ως απομειωμένη όταν δεν υπάρχει πλέον εύλογη βεβαιότητα ότι οι μελλοντικές ταμειακές ροές που συνδέονται με αυτήν θα εισπραχθούν είτε στο σύνολό τους είτε όταν οφείλονται. Οι οντότητες αναζητούν αποδεικτικά στοιχεία καταστάσεων που θα υποδηλώνουν απομείωση. Τέτοια γεγονότα ενεργοποίησης περιλαμβάνουν όταν η οντότητα :

- αντιμετωπίζει σημαντικές οικονομικές δυσκολίες,
- έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του ή καθυστερεί την καταβολή τόκων ή κεφαλαίου,
- είναι πιθανό να υποστεί σημαντική οικονομική αναδιοργάνωση ή να πτωχεύσει
- βρίσκεται σε μια αγορά που βιώνει σημαντικές αρνητικές οικονομικές αλλαγές.

Εάν υπάρχουν τέτοια αποδεικτικά στοιχεία, το επόμενο βήμα είναι η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού των επενδύσεων. Στη συνέχεια, το κόστος απομείωσης θα υπολογιστεί ως εξής:

Κόστος απομείωσης = Ανακτήσιμο ποσό - Λογιστική αξία

Η λογιστική αξία ορίζεται ως η αξία του περιουσιακού στοιχείου που εμφανίζεται στον ισολογισμό. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο είτε μεταξύ της μελλοντικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου για την εταιρεία είτε του ποσού για το οποίο μπορεί να πωληθεί, μείον τυχόν έξοδα συναλλαγής.

Μοντέλο Αναμενόμενης Ζημίας

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας μιας επένδυσης γίνονται σε συνεχή βάση και δεν βασίζονται σε ένα γεγονός ενεργοποίησης. Παρόλο που ενδέχεται να μην υπάρχουν αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι έχει επέλθει ζημία απομείωσης, οι αναθεωρημένες προβλέψεις για τις ταμειακές ροές ενδέχεται να υποδεικνύουν μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο. Αυτές οι αναθεωρημένες αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με το ίδιο πραγματικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε όταν αποκτήθηκε για πρώτη φορά το μέσο, διατηρώντας έτσι μια μέτρηση βάσει

κόστους. Ο υπολογισμός του κόστους απομείωσης είναι ο ίδιος με αυτόν του Μοντέλου Πραγματοποιηθεισών Ζημιών.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια εταιρεία έχει επενδύσει σε ομόλογα της εταιρείας Α με λογιστική αξία 37.500 \$. Εάν η αγοραία αξία τους πέσει στα 33.000 \$, υποδεικνύεται ζημία απομείωσης 4.500 \$ και το κόστος απομείωσης υπολογίζεται ως εξής:

$$37.500 - 33.000 = 4.500$$

Καταγράφεται ως απώλεια 4.500 δολαρίων στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Χρησιμοποιώντας το σύστημα λογαριασμού «Τ», θα υπάρξει χρέωση στο λογαριασμό απώλειας απομείωσης και πίστωση στον λογαριασμό επένδυσης. Αυτό σημαίνει ότι πληροίτε η αρχή της τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Χρέωση: Ζημία από απομείωση \$4.500

Πίστωση: Επένδυση 4,500 \$

Επίδραση στην απόσβεση

Για τον υπολογισμό της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η νέα μη κυκλοφορούσα αξία του ενεργητικού. Συνεχίζοντας με το προηγούμενο παράδειγμα και χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της ευθείας απόσβεσης ας πούμε, 20%, η απόσβεση θα ήταν:

$$33.000 \times 0.2 = 6600$$

Η επιβάρυνση απόσβεσης είναι μικρότερη από ό,τι εάν είχε χρησιμοποιηθεί η αρχική μη κυκλοφορούσα αξία του ενεργητικού.

Επακόλουθες αυξήσεις της αξίας των περιουσιακών στοιχείων

Ο αντιλογισμός ζημιών απομείωσης απαιτείται για επενδύσεις σε χρεωστικούς τίτλους, αλλά δεν επιτρέπεται αντιλογισμός βάσει των ΔΠΧΑ για οποιεσδήποτε μεταβολές απομείωσης που αναγνωρίζονται στο καθαρό εισόδημα για συμμετοχικούς τίτλους που λογιστικοποιούνται στο OCI (Λοιπά συνολικά έσοδα). Ωστόσο, οι μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία της επένδυσης μετοχικού κεφαλαίου αναγνωρίζονται στο OCI.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Το παρόν Κεφάλαιο έχει ως στόχο την ανάδειξη του θεσμικού πλαισίου των ΔΛΠ και συγκεκριμένα εξετάζεται το θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 36 και ειδικότερα τον σκοπό του· το πεδίο εφαρμογής του· την εννοιολογική του προσέγγιση· το πώς ελέγχει το ΔΛΠ 36 την απομείωση· το πώς αναγνωρίζει το απομειωμένο περιουσιακό στοιχείο· το πώς επηρεάζει την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού· το πώς συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό με τη λογιστική αξία· το πώς αναγνωρίζει και αναστρέφει την ζημιά απομείωσης· και, τέλος εξειδικευμένα θέματα και τρόποι αλληλοεπίδρασης με λοιπά πρότυπα, αλλά και άλλες γνωστοποιήσεις.

3.1 Γενικές πληροφορίες

Η έκδοση του ΔΛΠ 36 εμφανίστηκε για πρώτη φορά το 1998 και στη συνέχεια αναθεωρήθηκε το 2004 και το 2008, στα πλαίσια των εργασιών του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναφορικά με τις συνενώσεις επιχειρήσεων (ΔΠΧΑ 3). Ωστόσο εάν και οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 36 είναι πλέον γνώριμες στους συντάκτες αλλά και στους βασικούς χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων η πρακτική εφαρμογή του ελέγχου απομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού καθώς και η λογιστική παρακολούθηση και απεικόνιση της παρουσιάζει αρκετές δυσκολίες. Οι βασικές περιοχές στις οποίες παρουσιάζονται δυσκολίες κατά την πρακτική εφαρμογή του παρόντος προτύπου είναι:

1. η αναγνώριση των Μονάδων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ)
2. η κατανομή της υπεραξίας και των εταιρικών στοιχείων στις ΜΤΔΡ και η μετέπειτα λογιστική τους παρακολούθηση
3. ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των ενδείξεων για τη διενέργεια ελέγχου απομείωσης ιδιαίτερα στις ενδιάμεσες περιόδους αναφοράς
4. ο προσδιορισμός της αξίας λόγω χρήσης:
 - εκτίμηση μελλοντικών ταμειακών ροών: δυσκολία στη διασφάλιση της λογικότητας των παραδοχών και των εκτιμήσεων (ιδιαίτερα των μακροπρόθεσμων) που χρησιμοποιούνται αλλά και της τεκμηρίωσης των εν λόγω παραδοχών και εκτιμήσεων, καθώς επίσης και στο ποιες ροές πρέπει να αποκλειστούν ή να συμπεριληφθούν στην εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών
 - υπολογισμός του προεξοφλητικού (προ φόρων) επιτοκίου: το οποίο να ανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς αναφορικά με την αξία του

χρήματος, αλλά και τους κινδύνους που συνδέονται με το στοιχείο του ενεργητικού ή τη ΜΔΤΡ

5. η πληρότητα και η επάρκεια των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων.

Τον Ιανουάριο του 2014 εκδόθηκε το ΔΠΧΑ 14 <<Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Δραστηριοτήτων>>, το οποίο έχει εφαρμογή στο παρόν πρότυπο και συγκεκριμένα ορίζει ότι αναφορικά με τους μεμονωμένους μεταβατικούς λογαριασμούς ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων δεν θα εφαρμόζονται οι απαιτήσεις απομείωσης του ΔΛΠ 36 αλλά θα ισχύει το ΔΠΧΑ 14. Στην περίπτωση μιας ΜΔΤΡ η οποία περιλαμβάνει μεταβατικούς λογαριασμούς ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων που έχουν αναγνωριστεί περιλαμβάνονται στην λογιστική αξία της ΜΔΤΡ για σκοπούς απομείωσης. Το ΔΠΧΑ 14 εφαρμόζεται από τις οικονομικές οντότητες για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016. Προγενέστερη εφαρμογή επιτρέπεται, με απαραίτητη τη σχετική γνωστοποίηση αυτής στις Οικονομικές Καταστάσεις.(GrandThornton, 2016)

3.2 Σκοπός του Προτύπου

Βασικός σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι να προδιαγράψει τις απαιτούμενες ενέργειες που η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει, έτσι ώστε να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία δεν απεικονίζονται σε αξίες μεγαλύτερες από το ανακτήσιμο ποσό τους. (Νεγκάκης, 2015) Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, στο ΔΛΠ 36 παρέχονται οδηγίες σχετικά με:

- a) τον προσδιορισμό εκείνων των στοιχείων του ενεργητικού που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36,
- b) το επίπεδο στο οποίο θα διεξαχθεί ο έλεγχος απομείωσης (π.χ. μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, ΜΔΤΡ ή ομάδων ΜΔΤΡ),
- c) εάν και πότε θα διεξαχθεί ο έλεγχος απομείωσης,
- d) τον ποσοτικό προσδιορισμό του μεγέθους της ζημίας απομείωσης,
- e) τις προϋποθέσεις για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημίας απομείωσης,
- f) τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχει η οικονομική οντότητα στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων, για τα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν απομειωθεί.

3.3 Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο εφαρμόζεται κατά την λογιστική απομείωσης όλων των στοιχείων του ενεργητικού και σε στοιχεία που απεικονίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία δηλαδή στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μειωμένη με τυχόν μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και σωρευμένες ζημίες απομείωσης σύμφωνα με άλλα πρότυπα όπως το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 και του ΔΛΠ38 , εκτός εάν αυτά εξαιρούνται ρητά από το πεδίο εφαρμογής του. Η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου του ενεργητικού και της εύλογης αξίας μειωμένης με τα κόστη διάθεσης είναι τα άμεσα πρόσθετα κόστη που αποδίδονται στη διάθεση του στοιχείου του ενεργητικού.

- Εάν τα κόστη διάθεσης είναι αμελητέα τότε το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου στοιχείου του ενεργητικού αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του δηλαδή την εύλογη αξία. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο στοιχείο του ενεργητικού να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.
- Εάν τα κόστη διάθεσης δεν είναι αμελητέα τότε η εύλογη αξία μειωμένη κατά τα κόστη της διάθεσης του αναπροσαρμοσμένου στοιχείου του ενεργητικού είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο στοιχείο του ενεργητικού θα είναι απομειωμένο αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 προκειμένου να προσδιοριστεί αν και κατά πόσο το στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να είναι απομειωμένο.

Οι περιπτώσεις των στοιχείων που εξαιρούνται ρητά οφείλονται στο ότι τα υπάρχοντα πρότυπα που εφαρμόζονται για αυτά τα στοιχεία του ενεργητικού περιέχουν απαιτήσεις σχετικά με την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών. Εκτός πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 36: είναι τα αποθέματα (ΔΛΠ 2), στοιχεία του ενεργητικού που προκύπτουν από κατασκευαστικές συμβάσεις (ΔΛΠ 11), αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (ΔΛΠ 12), στοιχεία ενεργητικού που προκύπτουν από παροχές εργαζομένων (ΔΛΠ 19), χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του (ΔΛΠ 39/ ΔΠΧΑ 9), επενδυτικά ακίνητα που επιμετρούνται στην εύλογη αξία (ΔΛΠ 40), βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με την γεωργική δραστηριότητα που είναι επιμετρώμενα στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης

(ΔΛΠ 41), αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα στοιχεία του ενεργητικού που προκύπτουν από ασφαλιστικές συμβάσεις και τα οποία επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 4 (ΔΠΧΑ 4) καθώς και μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού ή ομάδες διάθεσης ταξινομημένα ως κατεχόμενα προς πώληση.

3.4 Εννοιολογική προσέγγιση Προτύπου

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 36 είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται.

Ζημιά απομείωσης: είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού (ή μιας ΜΔΤΡ) υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό: ενός στοιχείου του ενεργητικού (ή μιας ΜΔΤΡ) είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Λογιστική αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης μετά την αφαίρεση τυχόν σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη Αξία: είναι η τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός στοιχείου ενεργητικού ή που θα κατέβαλε κάποιος για την μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

Αξία λόγω χρήσης: είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από ένα στοιχείο του ενεργητικού (ή μια ΜΔΤΡ).

Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ): είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα στοιχείων του ενεργητικού που δημιουργεί ταμειακές εισροές οι οποίες είναι κατά κανόνα ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή άλλες ομάδες στοιχείων του ενεργητικού.

Εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού: είναι τα στοιχεία του ενεργητικού (εκτός από την υπεραξία) που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμειακές ροές τόσο της υπό εξέταση ΜΔΤΡ όσο και άλλων ΜΔΤΡ.

Αποσβεστέο ποσό: είναι το κόστος ενός στοιχείου του ενεργητικού ή άλλο ποσό το οποίο υποκαθιστά το κόστος, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

Απόσβεση: είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου του ενεργητικού κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή: είναι η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα στοιχείο του ενεργητικού αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή το πλήθος των μονάδων παραγωγής ή των συναφών μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένεται να αποκτήσει από το στοιχείο του ενεργητικού.⁶

3.5 Προσδιορισμός του επιπέδου του ελέγχου απομείωσης

Από την στιγμή που μια οικονομική οντότητα επιβεβαιώσει ότι ένα στοιχείο του ενεργητικού εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 το επόμενο στάδιο είναι να προσδιορίσει εάν το στοιχείο του ενεργητικού θα εξεταστεί για απομείωση μεμονωμένα ή ως μέρος μιας μεγαλύτερης ομάδας στοιχείων του ενεργητικού (δηλαδή θα πρέπει να προσδιοριστεί το επίπεδο ελέγχου της απομείωσης).

Μεμονωμένα στοιχεία ενεργητικού

Η οδηγία του ΔΛΠ 36 σχετικά με το κατά πόσο μπορεί να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού αναφέρεται σε ταμειακές εισροές και όχι σε καθαρές ταμειακές ροές ή ταμειακές εκροές. Επομένως εάν οι ταμειακές εισροές ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες έστω και εάν κάποια από τα σχετικά κόστη του είναι αλληλοεξαρτώμενα με άλλα στοιχεία του ενεργητικού τότε θα πρέπει το ανακτήσιμο ποσό για αυτό το στοιχείο να προσδιοριστεί μεμονωμένα.

Αναγνώριση μιας Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών (ΜΔΤΡ)

Όταν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να είναι απομειωμένο το ανακτήσιμο ποσό θα εκτιμάται για το μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει η δυνατότητα εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού του μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού, η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το στοιχείο του ενεργητικού (μονάδα του στοιχείου ενεργητικού που δημιουργεί ταμειακές ροές).

Το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού το οποίο ανήκει σε μια ΜΔΤΡ, δεν μπορεί να προσδιοριστεί όταν:

⁶ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36, Απομείωση Αξίας Στοιχείων του ενεργητικού.

- η αξία λόγω χρήσης του στοιχείου του ενεργητικού δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι προσεγγίζει την εύλογη αξία του μείον τα κόστη διάθεσης (για παράδειγμα όταν οι μελλοντικές ταμειακές ροές από τη συνεχή χρήση του στοιχείου του ενεργητικού δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι είναι αμελητέες), και
- το στοιχείο του ενεργητικού δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων στοιχείων του ενεργητικού

Στις περιπτώσεις αυτές, η αξία λόγω χρήσης και συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό υπολογίζονται μόνο για τη ΜΔΤΡ στην οποία ανήκει το στοιχείο.

Κατανομή των στοιχείων του ενεργητικού στις ΜΔΤΡ

Σε συνέχεια του προσδιορισμού των ΜΔΤΡ από την οικονομική οντότητα θα πρέπει να καθοριστούν τα στοιχεία του ενεργητικού που ανήκουν σε κάθε ΜΔΤΡ (ή ομάδες ΜΔΤΡ).

1. Κατανομή λειτουργικών στοιχείων του ενεργητικού

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται αρχικά σε επίπεδο μεμονωμένων στοιχείων του ενεργητικού, όταν αυτό είναι εφικτό. Όπου δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού, τότε αυτό συμπεριλαμβάνεται στη ΜΔΤΡ στην οποία ανήκει, προκειμένου να ελεγχθεί για τυχόν απομείωση αξίας. Στοιχεία του ενεργητικού που συνεισφέρουν στις ταμειακές ροές μιας ΜΔΤΡ, ακόμη και στην περίπτωση που είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό τους μεμονωμένα (επειδή για παράδειγμα, η αξία λόγω χρήσης μπορεί να εκτιμηθεί ότι προσεγγίζει την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης και η δεύτερη μπορεί να επιμετρηθεί) θα πρέπει επίσης να συμπεριληφθούν στη ΜΔΤΡ στην οποία ανήκουν. Αυτό γίνεται προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι η σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού της ΜΔΤΡ γίνεται μεταξύ ομοίων στοιχείων.

2. Κατανομή εταιρικών στοιχείων του ενεργητικού

Τα εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνουν ομάδες στοιχείων του ενεργητικού ή στοιχεία του ενεργητικού διοικητικών τμημάτων μιας οικονομικής οντότητας, τέτοια όπως τα κεντρικά κτίρια της Διοίκησης ή ενός τμήματος μιας οικονομικής οντότητας, ο εξοπλισμός ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα ερευνητικό κέντρο. Ουσιαστικά, η δομή της κάθε οικονομικής οντότητας είναι αυτή που καθορίζει εάν ένα στοιχείο του ενεργητικού εμπίπτει στον ορισμό του εταιρικού στοιχείου του

ενεργητικού του παρόντος προτύπου. Τα διακριτικά χαρακτηριστικά των εταιρικών στοιχείων του ενεργητικού είναι ότι δεν δημιουργούν από μόνα τους ταμειακές εισροές που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές άλλων στοιχείων και ότι η λογιστική τους αξία δεν μπορεί να κατανεμηθεί πλήρως στην υπό εξέταση ΜΔΤΡ. Επειδή τα εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού δεν δημιουργούν από μόνα τους ταμειακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου εταιρικού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί, εκτός και αν η Διοίκηση της οικονομικής οντότητας αποφασίσει να προβεί στη διάθεση αυτού του στοιχείου. Κατά συνέπεια, εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι ένα εταιρικό στοιχείο του ενεργητικού έχει υποστεί απομείωση θα πρέπει να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) στην οποία ανήκει και να συγκριθεί με την λογιστική αξία αυτής της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ). Το ΔΛΠ 36 παρέχει περιορισμένη καθοδήγηση ως προς το τι σημαίνει << κατανομή σε μια λογική και συνεπή βάση>> αναφορικά με την κατανομή των εταιρικών στοιχείων σε ΜΔΤΡ ή ομάδες ΜΔΤΡ και συνεπώς, απαιτείται κρίση. Η απόφαση αυτή θα εξαρτηθεί από τη φύση του στοιχείου και πρέπει να αποσκοπεί στο να ανακλά τον βαθμό στον οποίο κάθε ΜΔΤΡ επωφελείται από το εταιρικό στοιχείο. Μια λογική και συνεπής βάση κατανομής πρέπει υπό φυσιολογικές συνθήκες να είναι δυνατή στις περισσότερες περιπτώσεις λαμβάνοντας υπόψη μια ρεαλιστική προσέγγιση, ακόμη και αν τα οφέλη που προέκυψαν για τη ΜΔΤΡ είναι λιγότερο σαφή ή παρατηρήσιμα. Μια τέτοια ρεαλιστική προσέγγιση είναι η κατανομή των εταιρικών στοιχείων του ενεργητικού με βάση την λογιστική αξία των ΜΔΤΡ, αλλά υπάρχουν και άλλες μέθοδοι που θα μπορούσαν επίσης να είναι αποδεκτές (για παράδειγμα ο αριθμός του προσωπικού, τα έσοδα ή άλλοι δείκτες ανάλογα με τις περιστάσεις).

3. Κατανομή της υπεραξίας σε ΜΔΤΡ

Σε μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προκύψει υπεραξία η οποία ουσιαστικά αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποκτά ο αγοραστής από περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν και τα οποία δεν μπορούν να προσδιοριστούν και να αναγνωριστούν μεμονωμένα. Κατά συνέπεια, η υπεραξία αυτή δεν μπορεί να αποδοθεί και να μοιραστεί σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία παρά μόνο σε μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών ή σε ομάδες αυτών. Άλλωστε αυτό αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμειακές ροές ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία, ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή

πολλαπλών μονάδων ταμειακών ροών. Για σκοπούς ελέγχου απομείωσης, η προκύπτουσα υπεραξία από συνένωση επιχειρήσεων, θα επιμερίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες που επέρχονται λόγω συνένωσης, ανεξαρτήτως εάν τα άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών.

Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται η υπεραξία πρέπει: (α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της επιχείρησης στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης και (β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα (ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί Τομείς).⁷

Ακόμη, αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής διατίθεται, η σχετική υπεραξία περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης όταν υπολογίζεται το αποτέλεσμα που θα προκύψει από τη διάθεση. Επίσης, θα πρέπει να αποτιμάται σύμφωνα με τις σχετικές αξίες της εν λόγω εκμετάλλευσης που διατέθηκε αλλά και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι υπάρχει άλλη προσφορότερη μέθοδος προσδιορισμού της υπεραξίας σχετικά με την εκμετάλλευση που διατέθηκε.

Επίσης, αν έχει επιμεριστεί η υπεραξία και η επιχείρηση αποφασίσει αναδιοργάνωση της δομής του συστήματος αναφοράς της, μεταβάλλοντας τη σύνθεση ενός ή περισσότερων μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών όπου έχει επιμεριστεί η υπεραξία, τότε απαιτείται εκ νέου επιμερισμός στις επηρεαζόμενες μονάδες. Αν η υπεραξία συνδέεται με μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί

⁷ Ένας λειτουργικός τομέας είναι συστατικό μέρος μιας οντότητας:

α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτή έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οντότητας)

β) της οποίας τα αποτελέσματα χρήσης εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και

γ) για την οποία διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ένας λειτουργικός τομέας δύναται να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες εκκίνησης μπορούν να είναι λειτουργικοί τομείς πριν από την απόκτηση εσόδων.

σε αυτή, τότε επέρχεται έλεγχος απομείωσης συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρούμενης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο της ποσό. Αν η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών περιλαμβάνει στη λογιστική της αξία άυλο περιουσιακό στοιχείο αόριστης ωφέλιμης ζωής ή μη-διαθέσιμο ακόμη για χρήση αντίστοιχο περιουσιακό στοιχείο και αυτό το περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να ελεγχθεί για απομείωση ανεξάρτητα, παρά μόνο ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, τότε σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 36 θα πραγματοποιείται έλεγχος απομείωσης σε ετήσια βάση και για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών όπου έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης, αρκεί να γίνεται την ίδια χρονική στιγμή κάθε χρήση. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους, αλλά αν όλο ή μέρος της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών αποκτήθηκε με συνένωση επιχειρήσεων κατά την τρέχουσα χρήση, αυτή η μονάδα θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας χρήσης. Αν τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία και η μονάδα αυτή ελέγχουν για απομείωση την ίδια στιγμή, πρώτα ελέγχονται τα περιουσιακά στοιχεία και έπειτα η μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Το ίδιο ισχύει και στον έλεγχο απομείωσης μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, με τον έλεγχο της τελευταίας να ακολουθεί τον έλεγχο των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών. (Νεγκάκης, 2015).

3.1.Προσωρινή κατανομή της υπεραξίας βάσει του ΔΠΧΑ 3

Εάν η αρχική κατανομή της υπεραξίας που αποκτήθηκε από μια συνένωση επιχειρήσεων, δεν δύναται να ολοκληρωθεί πριν από τη λήξη της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, τότε αυτή η αρχική κατανομή θα πρέπει να ολοκληρωθεί πριν από τη λήξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινά μετά την ημερομηνία απόκτησης. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, στην περίπτωση που ο αρχικός λογιστικός χειρισμός για μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι την λήξη της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, τότε η αποκτώσα:

- λογιστικοποιεί τη συνένωση επιχειρήσεων χρησιμοποιώντας τις προσωρινές αξίες, και

- αναγνωρίζει τις προσαρμογές στις προσωρινές αξίες ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικής αναγνώρισης εντός της περιόδου επιμέτρησης (η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία της απόκτησης).

Υπό αυτές τις συνθήκες, θα μπορούσε να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί η αρχική κατανομή της υπεραξίας που αναγνωρίστηκε στη συνένωση, πριν τη λήξη της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση. Όταν συμβαίνει αυτό η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

3.2. Ανακατανομή της υπεραξίας λόγω πώλησης ή αναδιοργάνωσης

Εάν η υπεραξία έχει κατανεμηθεί σε μια ΜΔΤΡ και η οικονομική οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση/ δραστηριότητα της μονάδας αυτής, η υπεραξία που σχετίζεται με τη διατεθείσα θα πρέπει:

- να περιλαμβάνεται στην λογιστική αξία της δραστηριότητας κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση της, και
- να επιμετράτε βάσει των σχετικών αξιών της δραστηριότητας που διατίθεται και του τμήματος της ΜΔΤΡ που διατηρείται, εκτός εάν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει με καλύτερο τρόπο την υπεραξία που σχετίζεται με τη διατεθείσα δραστηριότητα.

3.6 Αναγνώριση απομειωμένου περιουσιακού στοιχείου

Η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου γίνεται αν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο του ποσό. Η οικονομική οντότητα σε κάθε ημερομηνία αναφοράς οφείλει να εξετάζει την ύπαρξη ενδείξεων για απομείωση, τόσο από εξωτερικές όσο και από εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Εφόσον διαπιστωθεί ότι υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης η οικονομική οντότητα θα πρέπει να προβεί σε εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού.

Σχετικά με τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν οι εξής:

- αν κατά τη διάρκεια της χρήσης έχει επέλθει μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μεγαλύτερη από αυτή που θα αναμενόταν λόγω παρέλευσης του χρόνου ή λόγω χρήσης του,
- αν έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ή θα επέλθουν στο άμεσο μέλλον, αλλαγές όπως είναι: τεχνολογικές, οικονομικές, νομικές που αφορούν το περιβάλλον λειτουργίας της επιχείρησης και την επηρεάζουν αρνητικά ή έχουν επέλθει μεταβολές στην αγορά όπου εντάσσεται ένα περιουσιακό στοιχείο,
- αν κατά τη διάρκεια της χρήσης έχει επέλθει αύξηση των αγοραίων επιτοκίων ή άλλων αγοραίων ποσοστών απόδοσης επενδύσεων και υπάρχει πιθανότητα επιρροής στο επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και κατά συνέπεια μείωσης του ανακτήσιμου ποσού του, και
- αν η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την αγοραία αξία. Τονίζεται ότι στην περίπτωση που η μείωση στην αγοραία κεφαλαιοποίηση οφείλεται σε γενική μείωση των τιμών του κλάδου όπου δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα ίσως να μην απαιτείται απομείωση (κατόπιν φυσικά εκτίμησης της οικονομικής οντότητας).(Deloitte, 2014)

Αναφορικά με τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης, κυριότερες ενδείξεις αποτελούν οι εξής:

- αν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί φυσική ζημιά ή αποδεικνύεται η οικονομική απαξίωση του,
- αν υπάρχουν ή αναμένεται στο άμεσο μέλλον να υπάρξουν, σημαντικές μεταβολές στην έκταση και τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και οι οποίες θα έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην επιχείρηση. Χαρακτηριστικά αναφέρονται: η αδρανοποίηση του στοιχείου, τα προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, τα προγράμματα πώλησης του συγκεκριμένου στοιχείου πριν την προσδοκώμενη ημερομηνία αλλά και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη

- αν αποδεικνύεται μέσα από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου ακολουθεί αρνητική πορεία ή είναι μικρότερη της αναμενόμενης. Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι: αν οι καθαρές ταμιακές ροές ή το λειτουργικό κέρδος/ ζημία από το περιουσιακό στοιχείο είναι χαμηλότερα των προϋπολογισθέντων, αν οι ταμιακές ροές για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή οι ροές που απαιτούνται μετέπειτα για τη λειτουργία και συντήρηση του, είναι σε ποσοστό υψηλότερες των προϋπολογισθέντων, αν υπήρξε σημαντική μείωση των προϋπολογισθέντων ταμειακών ροών ή του λειτουργικού κέρδους ή ουσιαστική αύξηση προϋπολογισθείσας ζημίας του περιουσιακού στοιχείου ή αν υπήρξαν υψηλές λειτουργικές ζημίες ή καθαρές ταμιακές εκροές για το περιουσιακό στοιχείο ενώ αθροίστηκαν τα ποσά της τρέχουσας χρήσης με τα προϋπολογισθέντα μελλοντικά ποσά.

Η επιχείρηση ανεξάρτητα των ενδείξεων απομείωσης, υποχρεούται σε έλεγχο απομείωσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άυλων μη διαθέσιμων για χρήση ακόμα και σε ετήσια βάση. Ο έλεγχος συγκρίνει τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο τους ποσό, οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά την ίδια χρονική στιγμή κάθε έτος. Επίσης, γίνεται ετήσιος έλεγχος απομείωσης της αποκτηθείσας σε συνένωση υπεραξίας. Σημειώνεται πως υπάρχει το περιθώριο, διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία να υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης σε διαφορετικούς χρόνους, αλλά αν υπήρξε, αρχική αναγνώριση αυτών στην τρέχουσα ετήσια χρήση, τότε θα ελεγχθούν για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας, ετήσιας χρήσης. Σε περίπτωση ύπαρξης ένδειξης απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να υποδηλώνεται ότι απαιτείται να αναθεωρηθεί είτε η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, είτε η μέθοδος απόσβεσης, είτε η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε ένα τέτοιο ενδεχόμενο, απαιτείται προσαρμογή βάσει του αντίστοιχου εφαρμοστέου ΔΛΠ, έστω και αν δεν έχει αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Ακόμα, όταν η υπεραξία σχετίζεται με μια ΜΔΤΡ αλλά δεν έχει κατανεμηθεί σε αυτή τότε η ΜΔΤΡ ελέγχεται για απομείωση κάθε φορά που υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται συγκρίνοντας την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ, εξαιρουμένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται για την αναγνώριση ζημίας απομείωσης μιας ΜΔΤΡ. Εφόσον η υπεραξία έχει κατανεμηθεί σε περισσότερες από μια ΜΔΤΡ, τότε αυτές οι ΜΔΤΡ θα πρέπει να ελέγχονται για

απομείωση σε ετήσια βάση ανεξάρτητα από το εάν υπάρχουν οι σχετικές ενδείξεις, καθώς και νωρίτερα από το έτος αν προκύψουν οι σχετικές ενδείξεις. Στην περίπτωση αυτή, ο έλεγχος γίνεται συγκρίνοντας την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ συμπεριλαμβανομένης και της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που στις ΜΔΤΡ εμπεριέχεται άυλο στοιχείο του ενεργητικού το οποίο είτε έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή είτε δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση. Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης μιας ΜΔΤΡ στην οποία έχει κατανεμηθεί υπεραξία, μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια του έτους, υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος θα γίνεται την ίδια χρονική στιγμή κάθε έτος. Διαφορετικές ΜΔΤΡ δύναται να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικές χρονικές στιγμές. Ωστόσο, εάν μέρος ή το σύνολο της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί σε μια ΜΔΤΡ αποκτήθηκε μέσω συνένωσης κατά την τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτή η μονάδα θα ελέγχεται για απομείωση πριν τη λήξη της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.

Για αλλαγή στη ημερομηνία διενέργειας ελέγχου απομείωσης το ΔΛΠ 36 δεν παρέχει συγκεκριμένη καθοδήγηση, η αλλαγή στην ημερομηνία του ελέγχου απομείωσης είναι αποδεκτή όταν αυτό γίνεται υπό ειδικές περιστάσεις και όχι για να αποφευχθεί η αναγνώριση οποιασδήποτε ζημίας απομείωσης. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση με ημερομηνία λήξης της ετήσιας περιόδου αναφοράς 31/12 εκάστου έτους, μπορεί να επιθυμεί να αλλάξει την ημερομηνία ελέγχου απομείωσης από την 30/06 στην 31/12. Στην τρέχουσα ετήσια περίοδο θα πρέπει να διεξάγει τον έλεγχο απομείωσης και στις δυο ημερομηνίες και από την επόμενη ετήσια περίοδο μόνο κατά την 31/12 (υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης σε άλλες περιόδους). Μετά από αυτή τη μεταβολή, η επιχείρηση θα πρέπει να είναι συνεπής στην τήρηση της νέας ημερομηνίας για το προσεχές μέλλον. Σημειώνεται ωστόσο ότι η αλλαγή στην ημερομηνία ελέγχου απομείωσης δεν συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής, θα ήταν ορθό οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές καταστάσεις αυτή τη μεταβολή καθώς και τους λόγους που οδήγησαν σε αυτή. Η αναφορά του ΔΛΠ 36 στο ότι ο έλεγχος για την ύπαρξη ενδείξεων απομείωσης θα πρέπει να γίνεται σε ετήσια βάση, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου, υπό την προϋπόθεση ότι θα διενεργείται κάθε έτος την ίδια χρονική στιγμή, αποσκοπεί κυρίως στον περιορισμό των καταχρήσεων στην αλλαγή της ημερομηνίας και δεν παραβιάζεται εάν υιοθετηθεί η παραπάνω προσέγγιση για την αλλαγή της ημερομηνίας από την επιχείρηση.

3.7 Αποτίμηση ανακτήσιμου ποσού

Ακολουθώντας το ΔΛΠ 36 για τον έλεγχο απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας μειωμένης κατά το κόστος διάθεσης αλλά και της αξίας λόγω χρήσης του. Εφόσον όμως, ένα από τα δυο αυτά ποσά είναι μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, προκύπτει ότι το στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και συνεπώς δεν απαιτείται υπολογισμός του άλλου ποσού. Υπολογισμός της αξίας λόγω χρήσης δεν απαιτείται, επίσης, όταν υπάρχει η ένδειξη, άρα και η πεποίθηση, ότι η αξία δεν υπερβαίνει σημαντικά την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης. Μια τέτοια περίπτωση θα μπορούσε να είναι η επικείμενη πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου. Συγκεκριμένα, η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που πρόκειται να πωληθεί, αποτελείται κυρίως, από το καθαρό προϊόν πώλησης, διότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου μέχρι την πώληση αναμένεται να είναι αμελητέες. Συνεπώς, όταν συντρέχει αυτό το ενδεχόμενο, ως ανακτήσιμο ποσό λαμβάνεται η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης. Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης μπορεί να είναι εφικτός ακόμη και εάν δεν υπάρχει επίσημη χρηματιστηριακή τιμή και το περιουσιακό στοιχείο δεν διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά. Παρόλα αυτά, ορισμένες φορές η εύλογη αξία μειωμένη κατά τα κόστη διάθεσης μπορεί να μην είναι δυνατό να αποτιμηθεί αξιόπιστα, οπότε σαν ανακτήσιμο ποσό χρησιμοποιείται η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού γίνεται για κάθε περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά, εκτός εάν αυτό δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε σημαντικό βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές όπου το περιουσιακό στοιχείο ανήκει. Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει αν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία ή εάν η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου τείνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και η τελευταία μπορεί αξιόπιστα να προσδιοριστεί. Αναφορικά με τα άυλα στοιχεία για τα οποία απαιτείται ετήσιος έλεγχος για απομείωση ανεξαρτήτως ενδείξεων, μπορεί ως ανακτήσιμο ποσό της παρούσας χρήσης να χρησιμοποιηθεί το ανακτήσιμο ποσό που με λεπτομέρεια υπολογίσθηκε στον έλεγχο απομείωσης προηγούμενης χρήσης, εφόσον, ικανοποιούνται τα παρακάτω:

- Το άυλο περιουσιακό στοιχείο: (α) δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση που είναι σημαντικά ανεξάρτητες από αυτές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων, (β) ελέγχεται για απομείωση σαν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ανήκει και (γ) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποτελούν τη μονάδα δεν έχουν αλλάξει σε μεγάλο βαθμό από το προηγούμενο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού.
- Στον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού προέκυψε ότι αυτό είναι πολύ μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία.
- Σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που έχουν μεσολαβήσει από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, δεν υπάρχει πιθανότητα το ανακτήσιμο ποσό που, τυχόν, θα προσδιοριστεί στην τρέχουσα χρήση να είναι μικρότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου

3.7.1 Εύλογη Αξία μείον το Κόστος Διάθεσης

Η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης εφαρμόζεται έστω και αν η Διοίκηση δεν σκοπεύει στο άμεσο μέλλον να πωλήσει το στοιχείο του ενεργητικού. Σχετική καθοδήγηση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας παρέχεται από το ΔΠΧΑ 3.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, τα κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του στοιχείου του ενεργητικού και άμεσα πρόσθετα κόστη που απαιτούνται προκειμένου το στοιχείο να περιέλθει σε κατάσταση πώλησης. Παρόλα αυτά, παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία (σύμφωνα με το ΔΛΠ 19) και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας οικονομικής οντότητας ως συνέπεια της διάθεσης του στοιχείου του ενεργητικού, δεν αποτελούν άμεσα πρόσθετα κόστη για τη διάθεση του στοιχείου του ενεργητικού.

Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά ενός στοιχείου του ενεργητικού που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την απόκτηση του στοιχείου. Με άλλα λόγια, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας (σε απουσία χρηματιστηριακής τιμής), η Διοίκηση θα πρέπει να στοχεύει στη χρήση δεδομένων και παραδοχών που συνάδουν με εκείνες που οι

υποψήφιοι αγοραστές θα χρησιμοποιούσαν κατά τη λήψη των αποφάσεων τους. Η απαίτηση του ΔΛΠ 36 να εξαιρεί τις ταμειακές ροές που σχετίζονται με βελτιώσεις κατά την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης, δεν εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο όταν υπολογίζεται η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Επομένως, οι ταμειακές ροές που σχετίζονται με την αναβάθμιση θα πρέπει να συμπεριληφθούν, μόνο εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα την λάμβαναν υπόψη. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι οι προϋπολογισμοί και οι προβλέψεις των ταμειακών ροών που παρακολουθεί η Διοίκηση μπορούν να χρησιμοποιηθούν χωρίς καμία προσαρμογή (για παράδειγμα μπορεί να χρειαστούν διάφορες προσαρμογές προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι υπολογισμοί είναι αμερόληπτοι και συνεπείς με τις παραδοχές που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά). Τέλος, ορισμένες φορές η διάθεση ενός στοιχείου του ενεργητικού θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει μια υποχρέωση και μόνο μια εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης είναι διαθέσιμη για αμφότερα το στοιχείο του ενεργητικού και την υποχρέωση. Προκειμένου να γίνονται ουσιαστικές συγκρίσεις μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού θα πρέπει στην λογιστική αξία του στοιχείου, καθώς και στην αξία λόγω χρήσης, να λαμβάνονται υπόψη αφαιρετικά και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις.

3.7.2 Αξία λόγω χρήσης

Η αξία λόγω χρήσης υποθέτει ότι η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού θα ανακτηθεί κυρίως μέσω της συνεχούς χρήσης του και της τελικής διάθεσης του. Ως εκ τούτου, η αξία λόγω χρήσης είναι προσανατολισμένη στην οικονομική οντότητα υπό την έννοια ότι αντικατοπτρίζει τις προθέσεις της ως προς τον τρόπο που θα χρησιμοποιηθεί το στοιχείο του ενεργητικού. Συνεπώς, η αξία λόγω χρήσης διαφέρει από την εύλογη αξία, διότι η εύλογη αξία αντανακλά τις παραδοχές που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν κατά την εκτίμηση της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντικατοπτρίζει τους ακόλουθους παράγοντες στον βαθμό που δεν θα είναι γενικά διαθέσιμοι στους συμμετέχοντες στην αγορά:

- a) επιπρόσθετη αξία προερχόμενη από την ομαδοποίηση στοιχείων του ενεργητικού (π.χ. η δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου από επενδυτικά ακίνητα σε διαφορετικές τοποθεσίες),
- b) πιθανές συνέργιες μεταξύ του στοιχείου του ενεργητικού που επιμετράτε και των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, και

- c) νομικά δικαιώματα ή περιορισμοί που αφορούν μόνο το τωρινό ιδιοκτήτη του στοιχείου του ενεργητικού, και
- d) φορολογικά βάρη ή ελαφρύνσεις που αφορούν μόνο τον τωρινό ιδιοκτήτη του στοιχείου του ενεργητικού.

Τα παρακάτω στοιχεία θα πρέπει να αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού:

- a) μια εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το στοιχείο του ενεργητικού,
- b) οι προσδοκίες σχετικά με τις πιθανές αποκλίσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος αυτών των μελλοντικών ταμειακών ροών,
- c) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο άνευ κινδύνου της αγοράς,
- d) το κόστος διαχείρισης της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο στοιχείο του ενεργητικού, και
- e) άλλα στοιχεία (όπως η έλλειψη ρευστότητας) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το στοιχείο του ενεργητικού.

Τα στοιχεία b), d) και e) που προσδιορίζονται παραπάνω, μπορούν να απεικονιστούν είτε ως προσαρμογές των μελλοντικών ταμειακών ροών (μέθοδος των αναμενόμενων ταμειακών ροών) είτε ως προσαρμογές του επιτοκίου προεξόφλησης (παραδοσιακή μέθοδος). Όποια προσέγγιση και εάν υιοθετηθεί από μια οικονομική οντότητα προκειμένου να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμειακών ροών, το αποτέλεσμα θα πρέπει να αντικατοπτρίζει την αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών, δηλαδή τον σταθμισμένο μέσο όρο όλων των πιθανών αποτελεσμάτων. Παρακάτω ακολουθεί μια σύντομη περιγραφή των δυο προσεγγίσεων.

Η παραδοσιακή προσέγγιση χρησιμοποιεί μια εκτίμηση για τις μελλοντικές ταμειακές ροές (την πιο πιθανή να πραγματοποιηθεί) με την υπόθεση ότι το επιτόκιο προεξόφλησης μπορεί να ενσωματώσει όλες τις προσδοκίες για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και όλους τους πιθανούς κινδύνους. Ως εκ τούτου, η παραδοσιακή προσέγγιση δίνει μεγαλύτερη έμφαση στην επιλογή του επιτοκίου προεξόφλησης.

Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμειακών ροών χρησιμοποιεί και ενσωματώνει όλες τις εκτιμήσεις σχετικά με τις μελλοντικές ταμειακές ροές (αντί της μοναδικής πιο πιθανής εκτίμησης των μελλοντικών ταμειακών ροών) και τις προσαρμόζει βάσει

πιθανοτήτων. Κατά συνέπεια, σε γενικές γραμμές, και λόγω του ότι ορισμένα κριτήρια αξιολόγησης του κινδύνου έχουν ενσωματωθεί στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές και τα ποσά έχουν προσαρμοστεί ανάλογα, αναμένεται η χρήση μικρότερου επιτοκίου προεξόφλησης από αυτό που θα εφαρμοζόταν εάν είχε χρησιμοποιηθεί η παραδοσιακή προσέγγιση.

Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού περιλαμβάνει δυο διαδοχικά στάδια:

1. εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών που σχετίζονται με τη συνεχή χρήση του στοιχείου, καθώς και των ροών που αναμένεται από την τελική διάθεση του, και
2. προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, με το κατάλληλο επιτόκιο προεξόφλησης.

3.7.2.1 Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμειακών ροών

Το σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών είναι οι πιο πρόσφατοι χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί/ προγνώσεις εγκεκριμένοι από τη Διοίκηση οι οποίοι θα πρέπει να καλύπτουν μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών (εκτός και αν μια μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογηθεί). Η οικονομική οντότητα θα βασίζεται τις προβλέψεις ταμειακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού. Μεγαλύτερο βάρος θα πρέπει να δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις. Αυτοί οι προϋπολογισμοί/ προγνώσεις θα χρειαστούν τις απαραίτητες, σύμφωνα με το ΔΛΠ36, ακόλουθες προσαρμογές:

- i. να μην περιλαμβάνουν εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών, που αναμένεται να προκύψουν από μελλοντικές από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του στοιχείου του ενεργητικού,
- ii. να μην περιλαμβάνουν ταμειακές εισροές ή εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ή εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος,
- iii. να περιλαμβάνουν τις δαπάνες που είναι αναγκαίες για τη συνθήκη συντήρηση του στοιχείου του ενεργητικού, καθώς επίσης και μελλοντικά έξοδα, τα οποία μπορούν να συσχετιστούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια λογική και συνεπή βάση με τη χρήση αυτού του στοιχείου, καθώς και ταμειακές εκροές που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών οφελών που αναμένονται από το στοιχείο στην παρούσα κατάσταση του,

- iv. στην περίπτωση που η περίοδος προβλέψεις των ταμειακών ροών υπερβαίνει την περίοδο των διαθέσιμων προϋπολογισμών/ προγνώσεων, ο ρυθμός ανάπτυξης που θα χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση των ροών πέραν της διαθέσιμης από τους προϋπολογισμούς περιόδου, θα πρέπει να είναι σταθερός ή μειούμενος (εκτός και αν ένας υψηλότερος ρυθμός μπορεί να αιτιολογηθεί βάσιμα),
- v. να περιλαμβάνουν καθαρές ταμειακές ροές, εάν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του στοιχείου στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του.

Σύνοψη βημάτων κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών

Χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί/προγνώσεις εγκεκριμένοι από τη Διοίκηση

Μείον: Ταμειακές ροές από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις, βελτιώσεις ή αναβαθμίσεις

Μείον: Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ή εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος

Πλέον: Δαπάνες που είναι αναγκαίες για τα συνήθη συντήρηση, μελλοντικά γενικά έξοδα, καθώς και ταμειακές ροές για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών οφελών που αναμένονται από το στοιχείο στην παρούσα κατάσταση του

Προέκταση των προβλέψεων για περιόδους πέραν των υπαρχόντων προϋπολογισμών/ προγνώσεων, εφαρμόζοντας τον κατάλληλο ρυθμό ανάπτυξης (σταθερός ή μειούμενος)

Ταμειακές ροές, εάν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του στοιχείου του ενεργητικού στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του

Αντικατοπτρίζουν λογικές βάσιμες και τεκμηριωμένες παραδοχές

Ροές που αναμένεται να προκύψουν από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις, βελτιώσεις ή αναβαθμίσεις της απόδοσης του στοιχείου (Βήμα Α)

Το ΔΛΠ 36 απαιτεί οι μελλοντικές ταμειακές ροές να εκτιμώνται σύμφωνα με την παρούσα κατάσταση του στοιχείου του ενεργητικού και να μην περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένεται να προκύψουν από:

- a) μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευτεί, ή
- b) βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του στοιχείου του ενεργητικού.

Συνεπώς επειδή οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται για το στοιχείο του ενεργητικού με βάση την παρούσα κατάσταση, η αξία λόγω χρήσης δεν αντικατοπτρίζει:

- a) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές ή τον περιορισμό του κόστους (για παράδειγμα μειώσεις στο κόστος προσωπικού) ή οφέλη που αναμένεται να προκύψουν από μια μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευτεί, ή
- b) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του στοιχείου του ενεργητικού ή τις συσχετιζόμενες με αυτές τις βελτιώσεις/ αναβαθμίσεις ταμειακές εισροές.

Η αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διοίκηση της οικονομικής οντότητας και μεταβάλει ουσιωδώς είτε την έκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας είτε τον τρόπο διεξαγωγής των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Το ΔΛΠ 37 παρέχει καθοδήγηση, διευκρινίζοντας ποτέ μια οντότητα δεσμεύεται για την αναδιάρθρωση. Όταν μια οντότητα δεσμευτεί για τη υλοποίηση ενός σχεδίου αναδιάρθρωσης, ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού της αναμένεται να επηρεαστούν από αυτή. Μετά τη δέσμευση της οικονομικής οντότητας στο σχέδιο αναδιάρθρωσης:

- a) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών για των προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης πρέπει να αντανakλούν τον περιορισμό του κόστους και τα λοιπά οφέλη από την αναδιάρθρωση (βάση των πιο πρόσφατων χρηματοοικονομικών προϋπολογισμών που έχουν εγκριθεί από τη Διοίκηση), και
- b) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών εκροών για την αναδιάρθρωση πρέπει να περιλαμβάνονται σε μια πρόβλεψη για αναδιάρθρωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Ταμειακές ροές ή εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ή εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος (Βήμα Β)

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών δεν θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- a) ταμειακές ροές ή εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ή
- b) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

Αυτό ισχύει διότι το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιείται προκειμένου να ληφθεί υπόψη η διαχρονική αξία του χρήματος, αντικατοπτρίζει από μόνο του το χρηματοοικονομικό κόστος. Επιπλέον, επειδή αυτό που χρησιμοποιείται είναι το προ φόρων επιτόκιο προεξόφλησης, ομοίως και οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται σε μια προ φόρων βάση.

Δαπάνες που είναι αναγκαίες για τη συνήθη συντήρηση, μελλοντικά γενικά έξοδα, καθώς και ταμειακές ροές που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών οφελών που αναμένονται από το στοιχείο στην παρούσα κατάσταση του (Βήμα Γ)

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- a) προβλέψεις ταμειακών εισροών από τη συνεχή χρήση του στοιχείου του ενεργητικού, και
- b) προβλέψεις ταμειακών εκροών που πρέπει απαραίτητα να πραγματοποιηθούν, προκειμένου να δημιουργούν οι ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση του στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων των εκροών προκειμένου το στοιχείο να είναι έτοιμο για χρήση) και που μπορούν να συσχετιστούν άμεσα ή να κατανεμηθούν με μια λογική και συνεπή βάση στο στοιχείο.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλούν σταθερές παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται στον γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, εάν το επιτόκιο προεξόφλησης περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται στον γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμειακές ροές υπολογίζονται σε ονομαστικούς όρους. Εάν, όμως, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται στον γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους (αλλά περιλαμβάνουν συγκεκριμένες μελλοντικές αυξήσεις ή μειώσεις τιμών).

Οι προβλέψεις των ταμειακών εκροών περιλαμβάνουν και τις δαπάνες που είναι αναγκαίες για τη συνήθη συντήρηση του στοιχείου του ενεργητικού, καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν με μια λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του στοιχείου του ενεργητικού. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών περιλαμβάνουν και μελλοντικές ταμειακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών οφελών που αναμένεται να απορρεύσουν από το στοιχείο του ενεργητικού στην παρούσα κατάσταση του. Όταν μια ΜΔΤΡ απαρτίζεται από στοιχεία του ενεργητικού με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, τα οποία είναι όλα απαραίτητα για τη συνεχιζόμενη λειτουργία της ΜΔΤΡ, η αντικατάσταση των στοιχείων του ενεργητικού με τις πιο σύντομες ωφέλιμες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης της μονάδας, κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού

αποτελείται από συνιστώσα μέρη με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συνιστούντων μερών με συντομότερες ωφέλιμες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης του στοιχείου του ενεργητικού κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που δημιουργούνται από το στοιχείο του ενεργητικού.

Προέκταση των προβλέψεων για περιόδους πέραν των υπαρχόντων προϋπολογισμών (Βήμα Δ)

Οι προϋπολογισμοί που καταρτίζονται από τη Διοίκηση θα πρέπει να καλύπτουν μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός και αν μια μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογηθεί.

Σε γενικές γραμμές δεν είναι διαθέσιμοι λεπτομερείς, ακριβείς και αξιόπιστοι χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί/ προγνώσεις μελλοντικών ταμειακών ροών, για περιόδους μεγαλύτερες των πέντε ετών. Για τον λόγο αυτόν οι εκτιμήσεις της Διοίκησης για μελλοντικές ταμειακές ροές βασίζονται στους πλέον προσφάτους προϋπολογισμούς/ προγνώσεις με μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η Διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμειακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/ προγνώσεις μεγαλύτερης διάρκειας από πέντε έτη, εάν είναι πιστευμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητα της, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέπει με αξιοπιστία και ακρίβεια ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου. Στην περίπτωση που η περίοδος πρόβλεψης των ταμειακών ροών υπερβαίνει την περίοδο των διαθέσιμων προϋπολογισμών, ο ρυθμός ανάπτυξης που θα χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση των ροών πέραν της διαθέσιμης από τους προϋπολογισμούς περιόδου θα πρέπει να είναι σταθερός ή μειούμενος. Στην περίπτωση που χρησιμοποιηθεί κάποιος υψηλότερος ρυθμός, τότε αυτός θα πρέπει να μπορεί να αιτιολογηθεί βάσιμα. Επιπλέον, ο ρυθμός ανάπτυξης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερος από τον μέσο μακροπρόθεσμο ρυθμό ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, τη χώρα που οι οικονομική οντότητα δραστηριοποιείται ή για την αγορά στην οποία χρησιμοποιείται το στοιχείο του ενεργητικού, εκτός εάν μπορεί να αιτιολογηθεί βάσιμα ένας υψηλότερος ρυθμός.

Ταμειακές ροές, εάν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του στοιχείου στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του (Βήμα Ε)

Η εκτίμηση των εισπρακτέων ή πληρωτέων καθαρών ταμειακών ροών από τη διάθεση ενός στοιχείου στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του, θα πρέπει να είναι το ποσό που η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει από τη διάθεση του στοιχείου σε μια συναλλαγή με καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δυο μερών που έχουν πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και ενεργούν με τη θέληση τους, μετά την αφαίρεση του κόστους διάθεσης. Η εκτίμηση αυτή προσδιορίζεται με παρόμοιο τρόπο με αυτόν που χρησιμοποιείται για την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, με τη διαφορά ότι κατά την εκτίμηση των καθαρών ταμειακών ροών από τη διάθεση ενός στοιχείου:

- a) η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τιμές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για παρόμοια στοιχεία του ενεργητικού που έχουν φτάσει στη λήξη της ωφέλιμης ζωής τους και έχουν χρησιμοποιηθεί σε συνθήκες παρόμοιες με αυτές στις οποίες θα χρησιμοποιηθεί το στοιχείο.
- b) η οικονομική οντότητα προσαρμόζει αυτές τις τιμές, προκειμένου να συμπεριλαμβάνει την επίδραση τόσο των μελλοντικών αυξήσεων λόγω γενικού πληθωρισμού όσο και των πιθανών μεταβολών που μπορεί να προκύψουν στις τιμές των στοιχείων του ενεργητικού. Ωστόσο, εάν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών από τη συνεχή χρήση του στοιχείου και το επιτόκιο προεξόφλησης δεν περιλαμβάνουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, τότε και η οικονομική οντότητα δεν θα συμπεριλάβει αυτή την επίδραση κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ταμειακών ροών.⁸

Λογικές, βάσιμες και τεκμηριωμένες παραδοχές (Βήμα ΣΤ)

Μια γενική αρχή είναι να διασφαλίσει ότι οι εκτιμήσεις και προβλέψεις στηρίζονται σε λογικές και τεκμηριωμένες παραδοχές, οι οποίες θα αντιπροσωπεύουν τις καλύτερες δυνατές εκτιμήσεις της Διοίκησης για τις οικονομικές συνθήκες που θα επικρατούν για το υπόλοιπο της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού. Ιδιαίτερη βαρύτητα θα πρέπει να δίνεται και σε εξωτερικές ενδείξεις.

Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα εργαλείο της Διοίκησης και όχι απλά μια πρόβλεψη για το μέλλον. Επομένως, ένας προϋπολογισμός μπορεί να ενσωματώνει υπεραισιόδοξους στόχους ή παρόμοια φιλόδοξα χαρακτηριστικά. Χρησιμοποιώντας έναν τέτοιο προϋπολογισμό για τους σκοπούς προσδιορισμού της αξίας λόγω χρήσης,

⁸ Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι η βασικότερη χρηματοοικονομική κατάσταση μετά από τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος και χρηματοοικονομικής θέσης, οι οποίες εμφανίζονται στις σημειώσεις των επιχειρήσεων, και δημοσιεύονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS), καθώς επίσης και σε μη εισηγμένες επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και κατατάσσονται σε οντότητες μεγάλου μεγέθους.

η Διοίκηση θα πρέπει να εξετάζει προσεκτικά κατά πόσο αυτές οι παραδοχές είναι λογικές και μπορούν να επιβεβαιωθούν στα πλαίσια της εφαρμογής του ΔΛΠ 36. Η επιβεβαίωση αυτή των παραδοχών σε έναν προϋπολογισμό είναι πιο δύσκολη σε περιπτώσεις νεοσύστατων οντοτήτων και αναπτυξιακών έργων. Οι προϋπολογισμοί μπορεί να είναι λιγότερο αξιόπιστοι και οι παλαιότερες προβλέψεις μπορεί να διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό σε σχέση με τις πραγματικές ταμειακές ροές. Μερικές φορές, μπορεί να χρειάζεται να καταρτίσουν διαφορετικοί προϋπολογισμοί/ προγνώσεις (ο ένας να είναι αρκετά επιθετικός, ενώ ο άλλος να ενσωματώνει περισσότερο ρεαλιστικές προσδοκίες και παραδοχές). Σε αυτές τις περιπτώσεις και σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, ο πιο ρεαλιστικός προϋπολογισμός θα πρέπει να είναι αυτός που θα αποτελέσει τη βάση που θα χρησιμοποιηθεί για τις μελλοντικές προβλέψεις ταμειακών ροών.

Τέλος, απαιτείται από τη Διοίκηση να εξετάσει τις αιτίες των διαφορών μεταξύ παλαιότερων προβλέψεων και των πραγματικών ταμειακών ροών, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλέψεις είναι συνεπείς με τα πραγματικά προηγούμενα αποτελέσματα. Η εξέταση αυτή δεν περιορίζεται στα πραγματικά και προβλεπόμενα αποτελέσματα των προηγούμενων δώδεκα μηνών (δηλαδή στην τρέχουσα ετήσια περίοδο), αλλά θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η μακροπρόθεσμη πορεία των προβλεπόμενων ταμειακών ροών για συγκεκριμένη μελλοντική περίοδο (π.χ. πέντε ετών).

Λοιπά θέματα (Βήμα Ζ)

Προκειμένου να αποφευχθεί ο διπλός υπολογισμός τους, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών δεν θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- a) ταμειακές εισροές από στοιχεία του ενεργητικού που δημιουργούν ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές του υπό εξέταση στοιχείου του ενεργητικού (π.χ. χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, όπως απαιτήσεις), και
- b) ταμειακές εκροές που σχετίζονται με δεσμεύσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις (π.χ. λογαριασμοί πληρωτέοι, παροχές αφυπηρέτησης ή λοιπές προβλέψεις).

Κατά τον προσδιορισμό των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών, είναι λογικό σε πολλές περιπτώσεις, οι οικονομικές οντότητες να εξετάσουν περισσότερα του ενός σενάρια για τον τρόπο που αυτές θα διαμορφωθούν. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να αξιολογηθούν οι πιθανότητες που έχει κάθε σενάριο να πραγματοποιηθεί και να

υπολογιστεί ο μέσος σταθμικός όρος των αναμενόμενων ταμειακών ροών, χρησιμοποιώντας τις πιθανότητες ως σταθμά.

3.7.3 Επιτόκιο προεξόφλησης

Το δεύτερο και τελευταίο στάδιο που ακολουθείται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού, είναι η εκτίμηση του επιτοκίου προεξόφλησης (προ φόρων) και η εφαρμογή του για την προεξόφληση των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών. Το επιτόκιο προεξόφλησης που θα πρέπει να είναι ένα προ φόρων επιτόκιο, το οποίο θα αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:

- a) την διαχρονική αξία του χρήματος, και
- b) τους κινδύνους που σχετίζονται με το στοιχείο του ενεργητικού, για τους οποίους οι μελλοντικές ταμειακές ροές δεν έχουν προσαρμοστεί.

Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για την διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που είναι συναφείς με το στοιχείο του ενεργητικού, είναι η απόδοση που θα επιθυμούσε να λάβει ένας επενδυτής, εάν έπρεπε να επιλέξει μια επένδυση που θα δημιουργούσε ταμειακές ροές ποσών, χρονοδιαγραμμάτων και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμες προς εκείνες που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το στοιχείο του ενεργητικού. Αυτό το επιτόκιο εκτιμάται με βάση το τεκμαιρόμενο επιτόκιο στις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς για όμοια στοιχεία του ενεργητικού ή από το σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου μιας εισηγμένης στο χρηματιστήριο οικονομικής οντότητας, που έχει ένα απλό στοιχείο του ενεργητικού (ή ένα χαρτοφυλάκιο στοιχείων του ενεργητικού), όμοιο σε όρους απόδοσης και κινδύνων προς το υπό εξέταση στοιχείο του ενεργητικού. Ωστόσο, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού δεν θα αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση ορισμένων παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.

Όταν το επιτόκιο που σχετίζεται με ένα συγκεκριμένο στοιχείο του ενεργητικού δεν είναι διαθέσιμο από την αγορά, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί υποκατάστατα προκειμένου να εκτιμήσει το επιτόκιο προεξόφλησης. Στόχος είναι να επιτευχθεί, όσο είναι εφικτό, μια αγοραία εκτίμηση:

- a) της διαχρονικής αξίας του χρήματος για τις περιόδους έως τη λήξη της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού, και
- b) των παραγόντων, όπως είναι οι προσδοκίες σχετικά με τις πιθανές αποκλίσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών ταμειακών ροών, το κόστος διαχείρισης της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο στοιχείο του ενεργητικού και λοιποί παράγοντες, στον βαθμό που αυτοί δεν έχουν προκαλέσει προσαρμογές στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές.

Για τη διενέργεια μιας τέτοιας εκτίμησης, μια οικονομική οντότητα θα πρέπει, αρχικά, να λάβει υπόψη τα παρακάτω επιτόκια:

- a) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας (WACC),
- b) το οριακό επιτόκιο δανεισμού της οικονομικής οντότητας, και
- c) λοιπά επιτόκια δανεισμού της αγοράς.

Στη συνέχεια, τα παραπάνω επιτόκια θα πρέπει να προσαρμόζεται ώστε:

- a) να αντικατοπτρίζουν τον τρόπο που η αγορά θα αξιολογήσει τους συγκεκριμένους κινδύνους που σχετίζονται με τις εκτιμώμενες ταμειακές ροές του στοιχείου, και
- b) να αποκλείσουν τους κινδύνους που δεν είναι σχετικοί με τις εκτιμώμενες ταμειακές ροές του στοιχείου ή για τους οποίους έχουν ήδη γίνει οι απαραίτητες προσαρμογές.

Επίσης, θα πρέπει να συνεκτιμηθούν ο κίνδυνος της χώρας (countryrisk), ο συναλλαγματικός κίνδυνος και ο κίνδυνος τιμών. Το παρόν πρότυπο απαιτεί τη χρήση ενός προ φόρων επιτοκίου προεξόφλησης. Όταν η βάση για το επιτόκιο είναι μετά τον φόρο, τότε αυτή η βάση προσαρμόζεται έτσι ώστε να αντανakλά ένα επιτόκιο προ φόρων. Στην πράξη εφαρμόζεται συνήθως μια μετά φόρων ανάλυση, καθώς τα περισσότερα επιτόκια που είναι παρατηρήσιμα στην αγορά, καθώς και το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας είναι μετά φόρων.

3.7.4 Μελλοντικές ταμειακές ροές σε ξένο νόμισμα

Οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο αναμένεται να δημιουργηθούν και στη συνέχεια προεξοφλούνται με τη χρήση ενός επιτοκίου προεξόφλησης κατάλληλου για αυτό το νόμισμα. Επιπλέον, το επιτόκιο προεξόφλησης που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να είναι το κατάλληλο με βάση το νόμισμα αναφοράς. Η οικονομική οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την

τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας λόγω χρήσης.

Η χρήση της προθεσμιακής συναλλαγματικής ισοτιμίας για τη μετατροπή των ταμειακών ροών σε ξένο νόμισμα δεν επιτρέπεται. Αυτό συμβαίνει επειδή λαμβάνεται υπόψη η διαχρονική αξία του χρήματος προεξοφλώντας τις ταμειακές ροές σε ξένο νόμισμα με έναν συντελεστή κατάλληλο για αυτό το νόμισμα. Επίσης, δεν επιτρέπεται η μετατροπή των αναμενόμενων ταμειακών ροών σε ξένο νόμισμα βάσει μιας εκτιμώμενης μελλοντικής τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας λόγω αναξιοπιστίας των εν λόγω μελλοντικών εκτιμήσεων.

3.7.5 Εξαιρέσεις από τον υπολογισμό τόσο της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης όσο και της αξίας λόγω χρήσης

Εάν και το ανακτήσιμο ποσό που ορίζεται ως το μεγαλύτερο της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης, το ΔΛΠ 36 καθιστά σαφές ότι δεν είναι πάντοτε αναγκαίος ο προσδιορισμός και των δυο, στις εξής περιπτώσεις:

- a) Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει την λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού, τότε το στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.
- b) Ακόμα και εάν δεν υπάρχει χρηματιστηριακή τιμή για πανομοιότυπο στοιχείο σε μια ενεργό αγορά, είναι πιθανό να μπορεί να επιμετρηθεί η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Ωστόσο, μερικές φορές αυτό δεν είναι εφικτό καθώς δεν υπάρχει η βάση για την αξιόπιστη εκτίμηση της τιμής, στην οποία θα μπορούσε να γίνει μια κανονική συναλλαγή για πώληση στοιχείου του ενεργητικού μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης και κάτω από συνήθεις συνθήκες. Στην περίπτωση αυτή, ως ανακτήσιμο ποσό στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να θεωρηθεί η αξία λόγω χρήσης του.
- c) Εάν δεν υπάρχει η πεποίθηση ότι η αξία λόγω χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι ουσιαδώς μεγαλύτερη από την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, τότε η τελευταία μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Η περίπτωση αυτή, συμβαίνει συνήθως με τα στοιχεία του ενεργητικού που είναι διαθέσιμα προς πώληση και των οποίων η αξία λόγω χρήσης ισούται κυρίως με τις καθαρές εισπράξεις από τη διάθεσή τους, καθώς οι μελλοντικές ταμειακές ροές τους από τη συνεχή χρήση έως τη στιγμή της διάθεσης είναι ασήμαντες.

3.7.6 Περιπτώσεις απαλλαγής από την υποχρέωση προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού

Το ΔΛΠ 36 παρέχει τη δυνατότητα απαλλαγής από την υποχρέωση υπολογισμού του ανακτήσιμου ποσού, έστω και αν έχουν εντοπιστεί ενδείξεις απομείωσης ή ακόμα και κατά τους ετήσιους ελέγχους απομείωσης. Στην πράξη για να ακολουθήσει μια τέτοια προσέγγιση απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή και κρίση, με βάση τα συγκεκριμένα γεγονότα και τις περιστάσεις. Οι περιστάσεις απαλλαγής είναι οι εξής:

1. Άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή (ή τα οποία δεν είναι ακόμη διαθέσιμα προς χρήση) και υπεραξία

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού που έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή δεν είναι ακόμα διαθέσιμο προς χρήση και η υπεραξία, εξετάζονται για απομείωση τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Με εξαίρεση την περίπτωση του προσδιορισμού του εάν και κατά πόσο το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού χρειάζεται να εκτιμηθεί, θα πρέπει να εφαρμόζεται και η έννοια της σημαντικότητας. Εάν, για παράδειγμα, προηγούμενοι υπολογισμοί δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι σημαντικά μεγαλύτερο από την λογιστική του αξία του και εφόσον δεν έχει συμβεί κάποιο γεγονός που να μειώνει αυτή τη διαφορά, τότε η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επανεκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου. Ομοίως, προηγούμενη ανάλυση μπορεί να δείχνει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου δεν είναι ευαίσθητο σε μια ή περισσότερες από τις ενδείξεις απομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού.

2. Άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να ελέγχονται για απομείωση σε ετήσια βάση, ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης. Στον έλεγχο απομείωσης ενός στοιχείου του ενεργητικού κατά την τρέχουσα περίοδο, δύναται να χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατοι αναλυτικοί υπολογισμοί του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου, που διενεργήθηκαν σε μια προγενέστερη περίοδο, εφόσον ικανοποιούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- a) το άυλο στοιχείο του ενεργητικού δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές από συνεχή χρήση που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές άλλων στοιχείων ή ομάδων στοιχείων και επομένως, ελέγχεται για απομείωση στα πλαίσια μιας ΜΔΤΡ στην οποία

ανήκει και στα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που συνθέτουν τη ΜΔΤΡ δεν έχουν υποστεί ουσιαστική αλλαγή σε σχέση με τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,

- b) οι πιο πρόσφατοι υπολογισμοί έδειξαν ότι το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου είναι ουσιαστικά μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του, και
- c) βάσει της ανάλυσης στα γεγονότα που έχουν συντελεστεί και στις περιστάσεις που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ο τρέχων προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού θα ήταν μικρότερος από την λογιστική αξία του στοιχείου είναι απομακρυσμένη.

3. Υπεραξία

Κατά την τρέχουσα περίοδο, ο έλεγχος απομείωσης μιας ΜΔΤΡ στην οποία έχει κατανεμηθεί υπεραξία μπορεί να στηρίζεται στους πιο πρόσφατους λεπτομερείς υπολογισμούς του ανακτήσιμου ποσού, που διενεργήθηκαν σε μια προγενέστερη περίοδο, εφόσον ικανοποιούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- a) τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που περιλαμβάνονται στη ΜΔΤΡ δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά σε σχέση με τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- b) οι πιο πρόσφατοι υπολογισμοί δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ είναι ουσιαστικά μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του, και
- c) βάσει της ανάλυσης στα γεγονότα που έχουν συντελεστεί και στις περιστάσεις που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ο τρέχων προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού θα ήταν μικρότερος από την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ είναι απομακρυσμένη.⁹

3.8 Σύγκριση ανακτήσιμου ποσού με λογιστική αξία

Μετά την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου του ενεργητικού, το επόμενο στάδιο είναι η σύγκριση του με την λογιστική αξία. Όταν η λογιστική αξία

⁹ Η Λογιστική Αξία μίας ΜΔΤΡ:

(α) περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που μπορούν να συνδεθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν με μία εύλογη και συνεπή βάση στη ΜΔΤΡ και τα οποία θα δημιουργήσουν τις μελλοντικές ταμιακές εισροές που θα χρησιμοποιηθούν στον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσεως της ΜΔΤΡ

(β) δεν περιλαμβάνει υποχρεώσεις εκτός από την περίπτωση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό μίας ΜΔΤΡ δεν μπορεί να προσδιορισθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η υποχρέωση.

υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει μια ζημία απομείωσης.

Παρά το γεγονός ότι η σύγκριση αυτή μπορεί να φαίνεται απλή, κατά την πρακτική εφαρμογή της μπορεί να προκύψουν δυσκολίες σε σχέση με τα παρακάτω:

- a) Να συμπεριληφθούν τα σωστά στοιχεία του ενεργητικού (και σε ορισμένες σπάνιες περιπτώσεις οι υποχρεώσεις) ώστε να διασφαλιστεί η ομοειδής αντιστοίχιση με τις ταμειακές ροές που υποστηρίζουν το ανακτήσιμο ποσό.
- b) Η σειρά του ελέγχου για σκοπούς σύγκρισης της λογιστικής αξίας με το ανακτήσιμο ποσό, στις περιπτώσεις όπου εταιρικά στοιχεία του ενεργητικού και υπεραξία έχουν καταναμηθεί σε περισσότερες της μίας ΜΔΤΡ.

3.8.1 Σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού με την λογιστική αξία της ΜΔΤΡ

Η λογιστική αξία μιας ΜΔΤΡ θα προσδιορίζεται σε μια βάση που είναι συνεπής ως προς τον τρόπο που προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό της. Η λογιστική αξία μιας ΜΔΤΡ:

- a) περιλαμβάνει την λογιστική αξία μόνο των στοιχείων του ενεργητικού που μπορούν να συσχετιστούν άμεσα ή να καταναμηθούν σε μια λογική και συνεπή βάση σε μια ΜΔΤΡ και τα οποία θα δημιουργούν ταμειακές εισροές, οι οποίες χρησιμοποιούνται στον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της ΜΔΤΡ, και
- b) δεν περιλαμβάνει την λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός εάν το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Αυτό συμβαίνει επειδή η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης και η αξία λόγω χρήσης μιας ΜΔΤΡ προσδιορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τις ταμειακές ροές στοιχείων του ενεργητικού που δεν αποτελούν μέρος της ΜΔΤΡ, καθώς και των υποχρεώσεων που έχουν αναγνωριστεί. Το ανακτήσιμο ποσό μιας ΜΔΤΡ είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης της ΜΔΤΡ. Η διαδικασία του προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού μιας ΜΔΤΡ ακολουθείται κατά τον ίδιο τρόπο όπως για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού.

Όταν τα στοιχεία του ενεργητικού ομαδοποιούνται για την εκτίμηση της αναγνωσιμότητας, είναι σημαντικό να περιλαμβάνονται στη ΜΔΤΡ όλα αυτά τα στοιχεία που δημιουργούν ή χρησιμοποιούνται για να δημιουργηθούν οι σχετικές ταμειακές εισροές. Εάν δεν συμπεριληφθούν, η ΜΔΤΡ μπορεί να εμφανίζεται ως

πλήρως ανακτήσιμη, ενώ στην πραγματικότητα να έχει υποστεί ζημία απομείωσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, παρόλο που κάποια στοιχεία του ενεργητικού συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές μιας ΜΔΤΡ, δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη ΜΔΤΡ με μια λογική και συνεπή βάση. Μια τέτοια περίπτωση είναι αυτή της υπεραξίας ή των εταιρικών στοιχείων του ενεργητικού.

3.8.1.1 Εξαιρέσεις στον κανόνα: λαμβάνοντας υπόψη λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεις

Σε αντίθεση με όσα έχουν αναφερθεί για την αποφυγή του διπλού υπολογισμού των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, ακολουθούν και αναλύονται κάποιες εξαιρέσεις του κανόνα:

- a) Ίσως είναι απαραίτητο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας ΜΔΤΡ. Αυτό μπορεί να συμβεί εάν κατά τη διάθεση μιας ΜΔΤΡ θα απαιτούνταν από τον αγοραστή να αναλάβει αυτή την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτήν, η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης της ΜΔΤΡ είναι η τιμή πώλησης των στοιχείων του ενεργητικού της ΜΔΤΡ, συμπεριλαμβανομένης της υποχρέωσης μείον τα κόστη διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μια ουσιαστική σύγκριση, που να έχει νόημα, μεταξύ της λογιστικής αξίας της ΜΔΤΡ και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό τόσο της αξίας λόγω χρήσης της ΜΔΤΡ όσο και της λογιστικής αξίας της.
- b) Επίσης, για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας ΜΔΤΡ προσδιορίζεται ορισμένες φορές μετά από εξέταση στοιχείων του ενεργητικού που δεν αποτελούν μέρος της ΜΔΤΡ (για παράδειγμα λογαριασμοί εισπρακτέοι ή λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού) ή υποχρεώσεων που έχουν αναγνωριστεί (π.χ. λογαριασμοί πληρωτέοι, υποχρεώσεις αφυπηρέτησης και λοιπές προβλέψεις). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική αξία της ΜΔΤΡ αυξάνεται κατά την λογιστική αξία αυτών των στοιχείων του ενεργητικού και μειώνεται αντίστοιχα κατά την λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

3.9 Αναγνώριση και αναστροφή ζημίας απομείωσης

3.9.1 Αναγνώριση και αποτίμηση ζημίας απομείωσης

Η ύπαρξη ζημίας απομείωσης καθορίζεται με βάση τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία και το ανακτήσιμο ποσό. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι

υψηλότερη από το ανακτήσιμο ποσό του, τότε μειώνεται ώστε να φτάσει στο ανακτήσιμο ποσό. Η διαφορά αποτελεί τη ζημία απομείωσης, η οποία αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα (κέρδη ή τις ζημίες) της περιόδου, εκτός εάν πρόκειται για αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο (σύμφωνα με άλλο πρότυπο, π.χ. ΔΛΠ 16). Στην περίπτωση αυτή ακολουθούνται οι διατάξεις εκείνου του προτύπου, άρα γίνεται λόγος για μείωση λόγω αναπροσαρμογής της αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

Προκύπτει λοιπόν, ότι σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, τυχόν ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, ενώ σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, μειώνοντας κάθε πλεόνασμα αναπροσαρμογής για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, στο βαθμό που η ζημία απομείωσης δεν είναι μεγαλύτερη από το αποθεματικό (πλεόνασμα) αναπροσαρμογής που έχει σχηματισθεί.

Αν το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα προκύψει μετά από εκτιμήσεις υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο αν αυτό ορίζεται από άλλο πρότυπο. Εφόσον αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο, αναπροσαρμόζεται έτσι ώστε να γίνεται κατανομή της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένης κατά την, τυχόν, υπολειμματική του αξία, ακολουθώντας μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης του ζωής. Όταν υπάρχουν αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις τότε αυτά υπολογίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, συγκρίνοντας την αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική του βάση. (Νεγκάκης, 2015)

3.9.2 Αναγνώριση ζημίας απομείωσης για μια Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών

Ροών

Όταν το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών (ομάδας ΜΔΤΡ) είναι μικρότερο από τη λογιστική της αξία, τότε το, παρόν, πρότυπο απαιτεί τη αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης. Η ζημία που θα αναγνωριστεί θα πρέπει να επιμερίζεται έτσι ώστε να μειώνει τη λογιστική αξία των στοιχείων που απαρτίζουν τη μονάδα (ομάδα μονάδων) και συγκεκριμένα με την ακόλουθη σειρά: πρώτα μειώνει τη λογιστική αξία κάθε υπεραξίας που έχει επιμεριστεί στη μονάδα (ομάδα μονάδων), ενώ

στη συνέχεια μειώνει τη λογιστική αξία των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων κατά αναλογία της λογιστικής του αξίας.

Για τον επιμερισμό της προαναφερόμενης ζημίας απομείωσης, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δε μειώνεται κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης, της αξίας λόγω χρήσης του και του μηδενός, με την προϋπόθεση τα δυο πρώτα ποσά να μπορούν να προσδιοριστούν. Η ζημία απομείωσης που δεν θα κατανεμηθεί λόγω των παραπάνω περιορισμών, θα επιμεριστεί κατά αναλογία της λογιστικής τους αξίας στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν τη μονάδα.

Σε περίπτωση όμως που δε μπορεί πρακτικά να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό κάθε μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου, μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, η κατανομή της ζημίας απομείωσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων αυτής της μονάδας εξαιρούμενης της υπεραξίας, μπορεί να γίνει με αυθαίρετο τρόπο, καθώς το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών λειτουργούν μαζί.

Εάν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου τότε αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών που προαναφέρθηκαν. Από την άλλη, δεν αναγνωρίζεται καμία ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών δεν είναι απομειωμένη, ακόμα και αν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

Σημειώνεται πως εφόσον εκπληρώνονται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης αλλά και επιμερισμού, τυχόν, ζημίας απομείωσης, μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών και εάν απαιτείται από άλλο πρότυπο, τότε για κάθε υπολειπόμενο ποσό της ζημίας απομείωσης για τη μονάδα, αναγνωρίζεται μια υποχρέωση.

Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία

Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ταμειακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική τους αξία δεν μπορεί πλήρως να αποδοθεί στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Προκύπτει, πως για να χαρακτηριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο, με την έννοια

που του αποδίδει το ΔΛΠ 36, θα πρέπει αρχικά να εξεταστεί η δομή της οικονομικής οντότητας, εάν π.χ. υπάρχουν ομάδες ή μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού.

Αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή την ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο ανήκει, συγκρινόμενο με τη λογιστική αξία αυτής της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ή ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών. Αυτή η αντιμετώπιση είναι απόρροια του γεγονότος ότι τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμειακές ροές, άρα το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου τέτοιου στοιχείου είναι δύσκολο να υπολογιστεί.

Για τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, εξατομικεύονται όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που εντάσσονται στη μονάδα αυτή. Από εκεί και πέρα η οικονομική οντότητα ανάλογα με τη δυνατότητα επιμερισμού της λογιστικής αξίας των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων μπορεί να προβεί στους εξής χειρισμούς:

Πρώτον, εάν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα. Συγκρίνεται η λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα με το ανακτήσιμο της ποσό. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος προτύπου ως ζημία απομείωσης μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών.

Δεύτερον, εάν ο επιμερισμός είναι δύσκολος να επιτευχθεί σε μια λογική και συνεπή βάση, τότε:

- a) συγκρίνεται η λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο της ποσό. Η κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Προτύπου, ως ζημία απομείωσης μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών,
- b) εξατομικεύεται η μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μια λογική και σταθερή βάση και
- c) συγκρίνεται η λογιστική αξία της παραπάνω ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε αυτή, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων. Η κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

παρόντος Προτύπου ως ζημία απομείωσης μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών.
(Νεγκάκης, 2015)

3.9.3 Αναγνώριση αναστροφής ζημίας απομείωσης

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αξιολογεί στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, εάν υπάρχουν τυχόν ενδείξεις ότι η ζημία απομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού (εκτός υπεραξίας) που έχει αναγνωριστεί σε προγενέστερες περιόδους δεν υφίσταται πλέον ή έχει περιοριστεί. Εάν υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, τότε η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτών των στοιχείων του ενεργητικού.

Κατά την αξιολόγηση εάν υπάρχουν τυχόν ενδείξεις ότι η ζημία απομείωσης των στοιχείων του ενεργητικού (εκτός της υπεραξίας) που είχε αναγνωριστεί σε προγενέστερες περιόδους δεν υφίσταται πλέον ή έχει περιοριστεί, η οικονομική οντότητα θα πρέπει κατά ελάχιστον να εξετάζει τις ακόλουθες πηγές πληροφοριών (τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές):

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

- a) υπάρχουν εμφανείς ενδείξεις ότι η αγοραία αξία του ενεργητικού έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- b) σημαντικές μεταβολές έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να συμβούν στο εγγύς μέλλον και προσδοκείται ότι θα έχουν θετική επίπτωση στην οικονομική οντότητα (στην τεχνολογία, στην αγορά, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οικονομική οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το στοιχείο του ενεργητικού εντάσσεται).
- c) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι μειώσεις μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του στοιχείου του ενεργητικού και να αυξάνουν ουσιωδώς το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης:

- a) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οικονομική οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το στοιχείο του ενεργητικού χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου

προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του στοιχείου του ενεργητικού ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει το στοιχείο.

- b) υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις από εσωτερικές αναφορές που υποδηλώνουν ότι η οικονομική απόδοση του στοιχείου του ενεργητικού είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

Εάν υπάρχει ένδειξη ότι η ζημία απομείωσης ενός στοιχείου του ενεργητικού (εκτός της υπεραξίας) δεν υφίσταται πλέον ή έχει περιοριστεί, αυτό ίσως δηλώνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του μπορεί να χρειάζονται αναδιατύπωση και προσαρμογή σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, που σχετίζονται με το εν λόγω στοιχείο του ενεργητικού, ακόμη και στην περίπτωση που δεν αναστραφεί η ζημία απομείωσης του στοιχείου.

Μια ζημία απομείωσης ενός στοιχείου του ενεργητικού (εκτός της υπεραξίας) που έχει αναγνωριστεί σε προγενέστερες περιόδους μπορεί να αναστραφεί, όταν, και μόνο όταν, έχει επέλθει μια αλλαγή στις εκτιμήσεις που είχαν χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου, σε σχέση με την τελευταία περίοδο κατά την οποία είχε αναγνωριστεί ζημία. Στην περίπτωση αυτήν, η λογιστική αξία του στοιχείου, εκτός της υπεραξίας, θα πρέπει να αυξηθεί ώστε να απεικονίζει το ανακτήσιμο ποσό του. Η αύξηση αυτή συνιστά αναστροφή ζημίας απομείωσης.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντικατοπτρίζει μια αύξηση στην εκτιμώμενη δυναμικότητα του στοιχείου του ενεργητικού είτε από τη χρήση του είτε από την πώληση του, σε σχέση με την τελευταία περίοδο που αναγνωρίστηκε η ζημία απομείωσης. Παραδείγματα αλλαγών στις εκτιμήσεις που είχαν χρησιμοποιηθεί είναι τα παρακάτω:

- a) αλλαγή στη βάση που υπολογίζεται το ανακτήσιμο ποσό (κατά πόσο βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης ή στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης),
- b) αλλαγή στο επιτόκιο προεξόφλησης, στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, εάν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης, ή
- c) αλλαγή στην εκτίμηση κάποιων στοιχείων που προσδιορίζουν την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, εάν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης.

Η αξία λόγω της χρήσης ενός στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να γίνει μεγαλύτερη από την λογιστική αξία του, απλά και μόνο επειδή η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών εισροών αυξάνεται καθώς πλησιάζουν χρονικά. Παρόλα αυτά, η

εκτιμώμενη δυναμικότητα του στοιχείου δεν θα έχει αυξηθεί. Συνεπώς, η ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται απλά και μόνο λόγω της περιόδου του χρόνου [της λεγόμενης αναστροφής της προεξόφλησης (unwinding of discount)], ακόμα και αν το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου έχει γίνει μεγαλύτερο από την λογιστική αξία του.

3.9.3.1 Αναγνώριση αναστροφής της ζημίας απομείωσης ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού

Κατά την εξέταση σε μεταγενέστερη περίοδο, των στοιχείων του ενεργητικού που είχαν απομειωθεί, μπορεί να διαπιστωθεί ότι η ζημία απομείωσης έπαυε να υφίσταται (μερικώς ή στο σύνολο της).

Στην περίπτωση αυτήν, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει την αναστροφή της ζημίας μέχρι την επαναφορά της λογιστικής αξίας του στοιχείου του ενεργητικού, εκτός της υπεραξίας, στην αξία που θα είχε στην τρέχουσα περίοδο, εάν δεν έχει αναγνωριστεί ζημία απομείωσης σε προγενέστερες περιόδους. Δηλαδή για τον προσδιορισμό του ύψους της αναστροφής, λαμβάνονται υπόψη και οι αποσβέσεις που θα είχαν διενεργηθεί εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης του στοιχείου.

Το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης ενός στοιχείου του ενεργητικού, εκτός της υπεραξίας, θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα στα κέρδη ή στις ζημιές, στον βαθμό που το ποσό της ζημίας που είχε προκύψει σε προγενέστερη περίοδο είχε, επίσης, αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημιές.

Εάν η ζημία απομείωσης αφορά σε ένα αναπροσαρμοσμένο στοιχείο του ενεργητικού, τότε η αναστροφή θα πρέπει να γίνει αρχικά σε αύξηση του αποθεματικού αναπροσαρμογής, σύμφωνα με τα λοιπά Πρότυπα (π.χ. ΔΛΠ 16) και παράλληλα να παρουσιαστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα. Ωστόσο, σε περίπτωση που η ζημία απομείωσης του αναπροσαρμοσμένου στοιχείου του ενεργητικού, είχε προγενέστερα αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημιές, τότε η αναστροφή μέχρι του ποσού αυτής της ζημίας θα αναγνωριστεί, επίσης, στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου και το υπόλοιπο ποσό θα αυξήσει το αποθεματικό αναπροσαρμογής και θα παρουσιαστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Αφού αναγνωριστεί η αναστροφή της ζημίας θα πρέπει, επίσης, να προσαρμοστούν και οι αποσβέσεις του στοιχείου του ενεργητικού για τις μελλοντικές περιόδους, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναμορφωμένη λογιστική αξία του μείον την υπολειμματική αξία

(εάν υπάρχει), σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μεμονωμένα στοιχεία ενεργητικού

Υπάρχει ένδειξη για αναστροφή της ζημίας απομείωσης του στοιχείου του ενεργητικού;

ΝΑΙ: Υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου*

ΟΧΙ: Σταματά η διαδικασία

** Μπορεί η αναστροφή της ζημίας να έχει ως αποτέλεσμα η λογιστική αξία του στοιχείου να ξεπεράσει την αξία που θα είχε (καθαρή από αποσβέσεις) εάν δεν είχε αρχικά αναγνωριστεί ζημία;*

ΟΧΙ: Έχει αναπροσαρμοστεί η αξία του στοιχείου;¹

ΝΑΙ: Έχει αναπροσαρμοστεί η αξία του στοιχείου;²

(1): **ΟΧΙ:** Αναγνώριση της αναστροφής της ζημίας στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου

(2): **ΟΧΙ:** Αναγνώριση της αναστροφής μέχρι το ποσό που θα έχει προσδιοριστεί (καθαρό από αποσβέσεις) εάν δεν έχει αναγνωριστεί ζημία απομείωσης στα κέρδη ή στις ζημίες σε προγενέστερες περιόδους

(1,2): **ΝΑΙ:**

- Αναγνώριση στα κέρδη ή στις ζημίες μέχρι το ποσό που η ζημία απομείωσης είχε προγενέστερα αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημίες
- Αντιμετώπιση του πιθανόν επιπλέον ποσού ως αύξηση αναπροσαρμογής (αύξηση στα λοιπά συνολικά έσοδα και στο αποθεματικό αναπροσαρμογής αυτού του στοιχείου)

Προσαρμογή της μελλοντικής απόσβεσης προκειμένου να κατανεμηθεί εκ νέου η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του στοιχείου (μείον την υπολειμματική του αξία)

3.9.3.2 Αναγνώριση αναστροφής της ζημίας απομείωσης μιας ΜΔΤΡ

Η αναστροφή της ζημίας απομείωσης μιας ΜΔΤΡ θα πρέπει να κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού που συνθέτουν τη ΜΔΤΡ, εκτός της υπεραξίας, αναλογικά με την λογιστική αξία των στοιχείων αυτών. Η αύξηση της λογιστικής αξίας θα αντιμετωπίζεται όπως και η αναστροφή της ζημίας απομείωσης ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού.

Κατά την κατανομή της αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης στα στοιχεία του ενεργητικού μιας ΜΔΤΡ θα πρέπει η αξία τους μετά την κατανομή της αναστροφής της ζημίας να μην υπερβαίνει το χαμηλότερο από τα ακόλουθα μεγέθη:

- a) το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου (εάν μπορεί να προσδιοριστεί), και
- b) την λογιστική αξία του στοιχείου (καθαρή από τις αποσβέσεις) που θα είχε προσδιοριστεί εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης για το στοιχείο του ενεργητικού σε προγενέστερες περιόδους.

Το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης, η οποία διαφορετικά θα είχε κατανεμηθεί στο στοιχείο του ενεργητικού, θα πρέπει να κατανεμηθεί αναλογικά στα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού της ΜΔΤΡ, εκτός της υπεραξίας.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για ΜΔΤΡ

Υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού της ΜΔΤΡ προκειμένου να προσδιοριστεί το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης για τη ΜΔΤΡ

Κατανομή της αναστροφής της ζημίας απομείωσης στα μεμονωμένα στοιχεία της ΜΔΤΡ, κατά αναλογία με την λογιστική αξία αυτών των στοιχείων

Υπάρχει περίπτωση, το ποσό της αναστροφής που κατανεμήθηκε να έχει ως αποτέλεσμα η νέα λογιστική αξία κάθε μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού να ξεπεράσει το χαμηλότερο από:

- a) το ανακτήσιμο ποσό του, και
- b) την λογιστική αξία που θα είχε το στοιχείο (καθαρή από αποσβέσεις), εάν δεν είχε αναγνωριστεί προγενέστερα ζημία απομείωσης (ανώτατο όριο);

ΝΑΙ: Περιορισμός της κατανομής της αναστροφής της ζημίας απομείωσης του μεμονωμένου στοιχείου στο χαμηλότερο μεταξύ των (α) ή (β) και κατανομή του επιπλέον ποσού που διαφορετικά θα έχει κατανεμηθεί στο στοιχείο σε αναλογική βάση, τα λοιπά στοιχεία της ΜΔΤΡ, έτσι ώστε κανένα μεμονωμένο στοιχείο να μην ξεπερνά το ανώτατο όριο.

ΟΧΙ: Κατανομή της αναστροφής της ζημίας απομείωσης άμεσα στα μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού σε αναλογική βάση.

(Μόνο για μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού) Έχει αναπροσαρμοστεί η αξία του στοιχείου;

ΝΑΙ:

- Αναγνώριση στα κέρδη ή στις ζημιές μέχρι το ποσό που η ζημία απομείωσης είχε προγενέστερα αναγνωριστεί στα κέρδη ή στις ζημιές
- Αντιμετώπιση του πιθανόν επιπλέον ποσού ως αύξηση αναπροσαρμογής (αύξηση στα λοιπά συνολικά έσοδα και στο αποθεματικό αναπροσαρμογής αυτού του στοιχείου).

ΟΧΙ: Αναγνώριση της αναστροφής μέχρι το ποσό που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρό από αποσβέσεις) εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης στα κέρδη ή στις ζημιές σε προγενέστερες περιόδους.

Προσαρμογή της μελλοντικής απόσβεσης προκειμένου να κατανεμηθεί εκ νέου η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του στοιχείου (μείον την υπολειμματική του αξία).

3.9.3.3 Χειρισμός υπεραξίας στην περίπτωση αναστροφής ζημία απομείωσης

Η ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί για την υπεραξία δεν θα πρέπει να αναστρέφεται σε μια μεταγενέστερη περίοδο.

Οποιαδήποτε αύξηση στο ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας, η οποία πραγματοποιείται σε περιόδους μεταγενέστερες της αναγνώρισης της ζημίας απομείωσης, δεν αποτελεί λόγο αναστροφής αυτής της ζημίας. Η αύξηση είναι πιθανότερο να αντιπροσωπεύει μια αύξηση της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας παρά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης που έχει ήδη αναγνωριστεί στο ποσό της αποκτώμενης υπεραξίας.

3.10 Εξειδικευμένα θέματα και αλληλεπίδραση με λοιπά Πρότυπα

3.10.1 Εξειδικευμένα θέματα

3.10.1.1 Αναβαλλόμενος φόρος και υπεραξία

Ο αναβαλλόμενος φόρος και η υπεραξία είναι ένα πρακτικό θέμα αρκετά γνωστό, το οποίο προκύπτει σε ορισμένες περιπτώσεις κατά τη διαδικασία ελέγχου απομείωσης της υπεραξίας. Σε ορισμένες συνενώσεις επιχειρήσεων, η υπεραξία μπορεί να προκύψει κυρίως ή αποκλειστικά ως συνέπεια των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται (και αυξάνουν την υπεραξία) όταν κατά την ημερομηνία της απόκτησης η εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού υπερβαίνει τη φορολογική τους βάση. Η επίδραση του αναβαλλόμενου φόρου στην υπεραξία είναι σχετική με τις περισσότερες συνενώσεις επιχειρήσεων, αλλά μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική για τις αποκτήσεις που αφορούν σε:

- a) ακίνητα που αποκτήθηκαν μέσω μιας εταιρείας <κέλυφος>, για τα οποία η φορολογική βάση είναι το ποσό που καταβλήθηκε από αυτή,
- b) άυλα στοιχεία του ενεργητικού που λογιστικοποιούνται στην εύλογη αξία από τον αποκτώντα, αλλά δεν είχαν αναγνωρισθεί από τον αποκτώμενο (και ως εκ τούτου έχουν μηδενική φορολογική βάση).

3.10.1.2 Έλεγχος απομείωσης σε ΜΔΤΡ με υπεραξία και μη ελέγχουσες συμμετοχές

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3, κατά την ημερομηνία απόκτησης, ο αποκτών αναγνωρίζει την υπεραξία που προκύπτει από τη συναλλαγή της απόκτησης, ως τη διαφορά μεταξύ:

- a) του αθροίσματος:
 - i. του ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε και επιμετρήθηκε σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, το οποίο κατά κανόνα ορίζει ως βάση επιμέτρησης την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης,
 - ii. του ποσού των τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο, επιμετρώμενου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, και
 - iii. της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία της απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο, σε περίπτωση συνένωσης επιχειρήσεων που ολοκληρώνεται σε στάδια.
- b) της καθαρής αξίας κατά την ημερομηνία της απόκτησης, των αποκτηθέντων αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού και των αναληφθεισών υποχρεώσεων, όπως αυτές έχουν επιμετρηθεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3.

3.10.1.2.1 Κατανομή της υπεραξίας

Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, θα πρέπει να κατανέμεται στις ΜΔΤΡ (ή ομάδες ΜΔΤΡ) του αποκτώντα βάσει των οφειλών που αναμένονται από τις συνέργιες της συνένωσης, ανεξάρτητα από το εάν λοιπά στοιχεία του ενεργητικού ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου έχουν αντίστοιχα κατανεμηθεί σε αυτές τις ΜΔΤΡ (ή ομάδες ΜΔΤΡ). Είναι πιθανόν ορισμένες από τις συνέργιες που προκύπτουν από τη συνένωση επιχειρήσεων να κατανεμηθούν σε ΜΔΤΡ στις οποίες δεν υπάρχουν ελέγχουσες συμμετοχές.

3.10.1.2.2 Έλεγχος απομείωσης

Ο έλεγχος για απομείωση περιλαμβάνει τη σύγκριση μεταξύ του ανακτήσιμου ποσού μιας ΜΔΤΡ και της λογιστικής της αξίας. Στην περίπτωση που οι μη ελέγχουσες συμμετοχές επιμετρούνται αναλογικά (δηλαδή ως ποσοστό συμμετοχής στα καθαρά αναγνωρίσιμα στοιχεία του ενεργητικού του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία απόκτησης) και όχι στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης, τότε η υπεραξία που κατανέμεται στις μη ελέγχουσες συμμετοχές περιλαμβάνεται στο ανακτήσιμο ποσό της σχετικής ΜΔΤΡ, αλλά δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αυξήσει την λογιστική αξία της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί στη ΜΔΤΡ, ώστε να περιλαμβάνει και την υπεραξία που κατανέμεται στις μη ελέγχουσες συμμετοχές. Σε μεταγενέστερο έλεγχο, αυτό το προσαρμοσμένο ποσό της λογιστικής αξίας συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ, προκειμένου να προσδιοριστεί εάν έχει υποστεί απομείωση.

3.10.1.2.3 Κατανομή της ζημίας απομείωσης

Η ζημία απομείωσης πρέπει να επιμεριστεί πρώτα σε μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί στη ΜΔΤΡ και κατόπιν στα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού της ΜΔΤΡ αναλογικά, με βάση την λογιστική αξία κάθε στοιχείου.

Εάν μια θυγατρική, ή μέρος μιας θυγατρικής, στην οποία υπάρχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές:

- αποτελεί μια ΜΔΤΡ, τότε η ζημία απομείωσης κατανέμεται μεταξύ της μητρικής και των μη ελεγχουσών συμμετοχών στην ίδια βάση με την οποία γίνεται και η κατανομή των κερδών ή ζημιών
- είναι μέρος μιας μεγαλύτερης ΜΔΤΡ, τότε η ζημία απομείωσης της υπεραξίας κατανέμεται στα μέρη της ΜΔΤΡ που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές και στα μέρη που δεν έχουν. Η ζημία απομείωσης πρέπει να κατανέμεται στα μέρη της ΜΔΤΡ με βάση:
 - a) τον βαθμό που η απομείωση σχετίζεται με την υπεραξία της ΜΔΤΡ, τις σχετικές λογιστικές αξίες της υπεραξίας των μερών πριν την απομείωση, και
 - b) τον βαθμό που η απομείωση συνδέεται με τα αναγνωρίσιμα στοιχεία του ενεργητικού της ΜΔΤΡ, τις σχετικές λογιστικές αξίες των καθαρών αναγνωρίσιμων στοιχείων των μερών πριν την απομείωση. Οποιαδήποτε τέτοια απομείωση κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού των μερών κάθε ΜΔΤΡ αναλογικά, με βάση την λογιστική αξία κάθε στοιχείου.

- ε) Σε αυτά τα μέρη που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές, η ζημία απομείωσης κατανέμεται μεταξύ της μητρικής και των μη ελεγχουσών συμμετοχών στην ίδια βάση με την οποία γίνεται και η κατανομή των κερδών ή ζημιών.

Εάν μια ζημία απομείωσης που κατανέμεται στις μη ελέγχουσες συμμετοχές σχετίζεται με την υπεραξία που δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, τότε η απομείωση αυτή δεν αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης της υπεραξίας. Στις περιπτώσεις αυτές, μόνο η ζημία απομείωσης που σχετίζεται με την υπεραξία και κατανέμεται στη μητρική αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης της υπεραξίας.

Παράδειγμα: Έλεγχος απομείωσης ΜΔΤΡ με υπεραξία και μη ελέγχουσες συμμετοχές

Η μητρική Μ έχει δυο θυγατρικές τις Θ1 και Θ2 με ποσοστό συμμετοχής 75% και 100% αντίστοιχα, οι οποίες συνιστούν δυο ξεχωριστές ΜΔΤΡ. Η θυγατρική Θ1 έχει ενσώματα πάγια αξίας 100.000.000, ενώ η θυγατρική Θ2 έχει ενσώματα πάγια αξίας 150.000.000. Η υπεραξία που έχει αναγνωρίσει η μητρική Μ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ανέρχεται σε ποσό 83.000.000, εκ των οποίων ποσό 33.000.000 είναι κατανεμημένο στη Θ1. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίστηκε για τη Θ1 σε 120.000.000, ενώ για Θ2 σε 140.000.000.

Να διενεργηθεί έλεγχος απομείωσης των θυγατρικών Θ1 και Θ2, λαμβάνοντας υπόψη ότι η μητρική Μ επιλέγει να επιμετρά τις μη ελέγχουσες να επιμετρά τις μη ελέγχουσες συμμετοχές με βάση τη μέθοδο των αναλογικών δικαιωμάτων.

Ανάλυση

Έλεγχος ζημίας απομείωσης:

Ποσά σε Ευρώ	Θ1	Θ2	Σύνολο
Ενσώματα Πάγια	100.000.000	150.000.000	250.000.000
Υπεραξία	33.000.000	50.000.000	83.000.000
Θεωρητική υπεραξία για τις μη ελέγχουσες συμμετοχές [33.000.000*(25%)/(75%)]	11.000.000	-	11.000.000
Προσαρμοσμένη λογιστική αξία (α)	144.000.000	200.000.000	344.000.000
Ανακτήσιμο ποσό (β)	120.000.000	140.000.000	260.000.000
Ζημία απομείωσης (γ)=(β)-(α)	(24.000.000)	(60.000.000)	(84.000.000)
Κατανομή της ζημίας απομείωσης σε:			
Αναγνωρισμένη υπεραξία (75%)	18.000.000	50.000.000	68.000.000
Θεωρητική υπεραξία για τις μη ελέγχουσες συμμετοχές (25%)	6.000.000	-	6.000.000
Ενσώματα Πάγια	-	10.000.000	10.000.000

Όσον αφορά στη ζημία απομείωσης που προκύπτει από τη θυγατρική Θ1, παρατηρείται ότι είναι μικρότερη από την λογιστική αξία της υπεραξίας που είχε αναγνωρίσει η μητρική Μ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της. Το ποσό της ζημίας κατανέμεται αναλογικά μεταξύ της μητρικής και των μη ελεγχουσών συμμετοχών. Όσον αφορά στη θυγατρική Θ2, η ζημία απομείωσης υπερβαίνει την λογιστική αξία της υπεραξίας που έχει αναγνωρίσει η μητρική τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της και κατά συνέπεια η υπεραξία μηδενίζεται. Το εναπομένον ποσό της ζημίας μειώνει την λογιστική αξία των ενσώματων παγίων.

Τα ποσά της υπεραξίας και των ενσώματων παγίων μετά τον ανωτέρω χειρισμό, διαμορφώνονται στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης ως εξής:

Περιγραφή	Ποσά σε Ευρώ
Υπεραξία (83.000.000-18.000.000-50.000.000)	15.000.000
Ενσώματα Πάγια (100.000.000+150.000.000-10.000.000)	240.000.000
Σύνολο	255.000.000

Παράδειγμα: Κατανομή ζημίας απομείωσης: Μη ελέγχουσες συμμετοχές αρχικά επιμετρημένες με βάση τη μέθοδο των αναλογικών δικαιωμάτων του ΔΠΧΑ 3 και η θυγατρική αποτελεί μια ΜΔΤΡ.

Η μητρική Μ αποκτά την 01/01/2017 το 80% της θυγατρικής αντί του ποσού 2.100.000. Κατά την ημερομηνία απόκτησης, η εύλογη αξία των καθαρών αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού της θυγατρικής Θ ανερχόταν σε ποσό 1.500.000. Η μητρική Μ επιλέγει να επιμετρήσει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές (20%) με βάση τη μέθοδο των αναλογικών δικαιωμάτων (δηλαδή στο αναλογικό μερίδιο των τρεχόντων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας επί της εύλογης αξίας των καθαρών αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού του αποκτώμενου) και συνεπώς, η αξία που αναγνωρίζεται ανέρχεται σε 300.000 (20%* 1.500.000). Η υπεραξία που προέκυψε ανήλθε σε 900.000 και υπολογίστηκε ως η διαφορά μεταξύ του αθροίσματος του ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε και των μη ελεγχουσών συμμετοχών (δηλαδή 2.400.000 = 2.100.000+300.000) και των καθαρών αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού (1.500.000).

Τα στοιχεία του ενεργητικού της θυγατρικής Θ απαρτίζουν τη μικρότερη ομάδα στοιχείων που δημιουργούν ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές των λοιπών στοιχείων (ή ομάδων στοιχείων) του ενεργητικού. Συνεπώς, η θυγατρική Θ συνιστά μια ξεχωριστή ΜΔΤΡ. Επιπλέον, η μητρική Μ κρίνει ότι αυτή η επιχειρηματική συνένωση θα ωφελήσει και άλλες υπάρχουσες ΜΔΤΡ, μέσω συνεργειών και αποφασίζει να κατανέμει ποσό 500.000 από το συνολικό ποσό της υπεραξίας σε αυτές τις ΜΔΤΡ. Με την απόφαση αυτή, η μητρική Μ υποχρεούται, βάσει του ΔΛΠ 36, να πραγματοποιεί έλεγχο απομείωσης των

συγκεκριμένων ΜΔΤΡ, τουλάχιστον σε ετήσια βάση ή και νωρίτερα εάν υφίστανται ενδείξεις απομείωσης.

Στη λήξη της χρήσης 2017 η μητρική Μ υπολογίζει ότι το ανακτήσιμο ποσό της θυγατρικής Θ ανέρχεται σε 1.000.000, ενώ η λογιστική αξία των καθαρών στοιχείων της (εξαιρώντας την υπεραξία) ανέρχεται σε 1.350.000.

Να προσδιοριστεί η ζημία απομείωσης της θυγατρικής Θ, καθώς και η κατανομή αυτής μεταξύ της μητρικής Μ και των μη ελεγχουσών συμμετοχών.

Ανάλυση

Η υπεραξία που κατανέμεται στις μη ελέγχουσες συμμετοχές περιλαμβάνεται στο ανακτήσιμο ποσό της θυγατρικής Θ (1.000.000), ωστόσο δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής Μ. Για τον λόγο αυτόν και για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης, θα πρέπει η λογιστική αξία της θυγατρικής Θ, η οποία συνιστά μια ΜΔΤΡ, να αυξηθεί με το ποσό της υπεραξίας που κατανέμεται στις μη ελέγχουσες συμμετοχές και στη συνέχεια να συγκριθεί με το ανακτήσιμο ποσό της. Η θεωρητική υπεραξία που αναλογεί στις μη ελέγχουσες συμμετοχές ανέρχεται σε 100.000 και προσδιορίζεται με βάση την παρακάτω σχέση:

Μη κατανεμημένη υπεραξία * [(Ποσοστό μη ελεγχουσών συμμετοχών)/ (Ποσοστό μητρικής)] = $[400.000 * (20\%) / (80\%)] = 100.000$

Έλεγχος απομείωσης της θυγατρικής Θ στη λήξη της χρήσης 2017			
Περιγραφή (ποσά σε Ευρώ)	Υπεραξία	Καθαρά στοιχεία του ενεργητικού	Σύνολο
Λογιστική αξία	400.000	1.350.000	1.750.000
Θεωρητική υπεραξία για τις μη ελέγχουσες συμμετοχές	100.000	-	100.000
Προσαρμοσμένη λογιστική αξία (α)	500.000	1.350.000	1.850.000
Μείον: Ανακτήσιμο ποσό (β)			(1.000.000)
Ζημία απομείωσης (γ)=(α) - (β)			850.000

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 36, η ζημία απομείωσης ποσού 850.000 θα πρέπει πρώτα να μειώσει την λογιστική αξία της μη κατανεμημένης υπεραξίας και το υπόλοιπο ποσό να κατανεμηθεί στα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού της ΜΔΤΡ. Δεδομένου ότι η θυγατρική Θ αποτελεί μια ΜΔΤΡ, το υπολειπόμενο ποσό της ζημίας θα κατανεμηθεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής, μεταξύ της μητρικής και των μη ελεγχουσών συμμετοχών.

Συνεπώς, ποσό 500.000 από το συνολικό ποσό των 850.000 θα πρέπει να κατανεμηθεί στην υπεραξία. Στο παρόν παράδειγμα, επειδή η υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση του ποσοστού συμμετοχής της Μ στην Θ (ήτοι 80%), η μητρική Μ θα αναγνωρίσει μόνο το 80% αυτής της ζημίας απομείωσης, ήτοι 400.000. Η υπολειπόμενη ζημία απομείωσης 350.000 αναγνωρίζεται μειωτικά της λογιστικής αξίας των υπολοίπων αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού της θυγατρικής Θ.

Εάν μια ζημία απομείωσης που κατανέμεται στις μη ελέγχουσες συμμετοχές σχετίζεται με υπεραξία η οποία δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής Μ, η απομείωση αυτή δεν αναγνωρίζεται ως απομείωση της υπεραξίας. Για τον λόγο αυτόν, το ποσό 100.000 που υπολείπεται της ζημίας (850.000) δεν θα αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ήτοι τελικά το συνολικό ποσό ζημίας απομείωσης που θα αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μ θα ανέλθει σε 750.000.

Κατανομή ζημίας απομείωσης της θυγατρικής Θ στη λήξη της χρήσης 2017			
Περιγραφή (ποσό σε Ευρώ)	Υπεραξία	Καθαρά στοιχεία του ενεργητικού	Σύνολο
Λογιστική αξία	400.000	1.350.000	1.750.000
Ζημία απομείωσης	(400.000)	(350.000)	(750.000)
Λογιστική αξία μετά την κατανομή ζημίας απομείωσης	-	1.000.000	1.000.000

3.10.2 Αλληλεπίδραση του ΔΛΠ 36 με άλλα Πρότυπα

Η παρούσα ενότητα αναλύει τον τρόπο με τον οποίο οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 36 αλληλοεπιδρούν με τις απαιτήσεις ορισμένων άλλων Προτύπων.

3.10.2.1 ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 34 << Ενδιάμεσες Οικονομικές Αναφορές >>

Το ΔΛΠ 36 αναφέρει ότι η αξιολόγηση των ενδείξεων ότι ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να έχει απομειωθεί γίνεται στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς. Για τις οικονομικές οντότητες που συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές σύμφωνα με το ΔΛΠ 34, η αξιολόγηση μπορεί να είναι πιο συχνή από ότι για τις οικονομικές οντότητες που συντάσσουν μόνο ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις.

Το ΔΛΠ 34 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές τόσο στις ενδιάμεσες όσο και στις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις. Επιπλέον, αναφέρει ότι η συχνότητα των οικονομικών αναφορών μιας οικονομικής οντότητας (ετήσια, εξαμηνιαία ή τριμηνιαία) δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων κερδών ή ζημιών της. Ωστόσο, η συχνότητα των αναφορών μπορεί στην πραγματικότητα να επηρεάσει τα ετήσια κέρδη ή ζημιές, όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίσει μια ζημία απομείωσης επί της υπεραξίας σε μια ενδιάμεση περίοδο. Αυτή η ζημία δεν μπορεί να αναστραφεί, ακόμη και αν οι συνθήκες μεταβληθούν στη λήξη της ετήσιας περιόδου και υπάρξουν ενδείξεις ότι η ζημία απομείωσης θα έπρεπε να είχε μειωθεί ή αποφευχθεί (εάν η οικονομική οντότητα κατάρτιζε μόνο ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις). Η Επιτροπή Διεργητικών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ) 10 επιβεβαιώνει ουσιαστικά ότι η απαγόρευση της αναστροφής της απομείωσης της υπεραξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, υπερισχύει της ανωτέρω αναφοράς του ΔΛΠ 34.

Παράδειγμα: Ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές και απομείωση

Η Επιχείρηση Α καταρτίζει τριμηνιαίες οικονομικές αναφορές και ως εκ τούτου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, αξιολογεί στη λήξη του πρώτου τριμήνου (31/03/2017) εάν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι τα στοιχεία του ενεργητικού έχουν υποστεί απομείωση. Από την εν λόγω εξέταση ανακύπτει ότι υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης και συνεπώς, η Επιχείρηση Α διενεργεί τον έλεγχο απομείωσης για τα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού και τις ΜΔΤΡ που περιλαμβάνουν κατανεμημένη υπεραξία. Τελικά, την 31/03/2017 η επιχείρηση Α αναγνωρίζει ζημία απομείωσης επί ορισμένων στοιχείων του ενεργητικού και της υπεραξίας.

Έως την 31/12/2017, οι συνθήκες βελτιώνονται και υπάρχουν πλέον ενδείξεις ότι η ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε κατά το πρώτο τρίμηνο δεν υφίσταται, με συνέπεια η Επιχείρηση Α να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό για τα ίδια στοιχεία του ενεργητικού και τις ίδιες ΜΔΤΡ. Από την εν λόγω εργασία προέκυψε η ανάγκη αναστροφής της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε την 31/03/2017.

Να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός της αναστροφής της ζημίας απομείωσης από την Επιχείρηση Α.

Ανάλυση

Η Επιχείρηση Α θα πρέπει να αναστρέψει τελικά τις ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν σε προγενέστερες περιόδους για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, με εξαίρεση την υπεραξία, η απομείωση της οποίας απαγορεύεται να αναστραφεί.

3.10.2.2 ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 10 << Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς >>

Το ΔΛΠ 10 παρέχει καθοδήγηση σχετικά με το αν μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να προσαρμόζει τις Οικονομικές Καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την περίοδο αναφοράς και καθορίζει τις σχετικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιληφθούν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων. Συνοπτικά, οι προσαρμογές γίνονται για τα γεγονότα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς, ενώ δεν γίνονται προσαρμογές για τα γεγονότα που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς. Ένα γεγονός όπως μια φυσική καταστροφή που μπορεί να προκύψει μετά την περίοδο αναφοράς, θα ήταν σαφώς ένα μη διορθωτικό γεγονός.

Ο αντίκτυπος των πληροφοριών, που καθίστανται διαθέσιμες μετά την περίοδο αναφοράς σχετικά με δυσμενείς μεταβολές στις οικονομικές επιδόσεις ή στο εξωτερικό περιβάλλον, μπορεί να απαιτεί μια πιο αναλυτική αξιολόγηση. Μπορεί να απαιτείται κρίση προκειμένου να αποφασιστεί το κατά πόσο οι αρνητικές αυτές συνθήκες υπήρχαν στη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Στην περίπτωση που μια οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ένα γεγονός που συνέβη μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς είναι ενδεικτικό των συνθηκών που προέκυψαν μετά την περίοδο αυτή (είναι δηλαδή ένα μη διορθωτικό γεγονός), τότε μπορεί να είναι απαραίτητη κάποια γνωστοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10.

Παράδειγμα: Αλληλεπίδραση των ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 10

Όταν η Διοίκηση λαμβάνει πληροφορίες μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς, οι οποίες μπορεί να αποτελούν και ενδείξεις για την ύπαρξη ζημίας απομείωσης (ή αναστροφή της) στη λήξη της περιόδου, ανακύπτουν διάφορα πρακτικά θέματα. Για παράδειγμα μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς, ένας ανταγωνιστής λανσάρει ένα νέο, βελτιωμένο προϊόν το οποίο ενδέχεται να επηρεάσει αρνητικά και σε μεγάλο βαθμό την οικονομική οντότητα ή νέες πληροφορίες καθίστανται διαθέσιμες σχετικά με κάποιο βασικό στοιχείο που επηρεάζει τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης, όπως για παράδειγμα μια αλλαγή στις τιμές βασικών εμπορευμάτων, γεγονός που καθιστά τις τρέχουσες υποθέσεις αβάσιμες.

Να προσδιοριστεί ο χειρισμός που θα ακολουθηθεί από τη Διοίκηση.

Ανάλυση

Η Διοίκηση θα πρέπει να εξετάζει προσεκτικά όλα τα συγκεκριμένα γεγονότα και περιστάσεις που επικρατούσαν, όταν προέκυψαν αυτές οι ενδείξεις. Σε γενικές γραμμές, αυτά τα πρακτικά ζητήματα ανακύπτουν μόνο όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την αξία λόγω χρήσης προκειμένου να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου του ενεργητικού, μιας ΜΔΤΡ ή ομάδων ΜΔΤΡ, καθώς οι εκτιμήσεις της εύλογης αξίας συνήθως δεν ανανεώνονται με τις μεταβολές που μπορεί να προκύψουν στην εύλογη αξία μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

3.10.2.3 ΔΛΠ 36 και ΔΠΧΑ 5 <<Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες>>

Εφόσον ένα στοιχείο του ενεργητικού πληροί τα κριτήρια για ταξινόμηση ως <<κατεχόμενο προς πώληση>> (συμπεριλαμβάνεται σε κάποια ομάδα διάθεσης που ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 και εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 5. Ωστόσο, ακριβώς πριν την αναταξινόμηση στο ΔΠΧΑ 5, οποιαδήποτε απομείωση θα πρέπει να αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

3.10.2.4 ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 37 <<Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία του Ενεργητικού>>

Η αλληλεπίδραση μεταξύ του ΔΛΠ 36 και του ΔΛΠ 37 σε σχέση με τα προγράμματα αναδιάρθρωσης και την αξία λόγω χρήσης έχει ήδη αναφερθεί. Ωστόσο, προκύπτει μια άλλη αλληλεπίδραση σε σχέση με τις επαχθείς συμβάσεις. Το ΔΛΠ 37 προϋποθέτει ότι μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης, που υπάρχουν

σε μια σύμβαση, πριν αναγνωρισθεί οποιαδήποτε πρόβλεψη για επαχθή σύμβαση. Για παράδειγμα, ένας μισθωτής σε μια λειτουργική μίσθωση ακινήτου που θα μπορούσε να έχει καταστεί επαχθής, θα ελέγχει τις όποιες βελτιώσεις του μίσθιου για απομείωση προτού αναγνωρίσει και επιμετρήσει κάποια πρόβλεψη για την επαχθή μίσθωση.

3.11 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία στοιχείων του ενεργητικού, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών της Καταστάσεων, τα ακόλουθα:

- a) το ποσό της ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου, καθώς και το σχετικό κονδύλι της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων στο οποίο η ζημία αυτή περιλαμβάνεται.
- b) το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου, καθώς και το σχετικό κονδύλι της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων στο οποίο η αναστροφή αυτή περιλαμβάνεται.
- c) το ποσό της ζημίας απομείωσης των αναπροσαρμοσμένων στοιχείων του ενεργητικού που έχει αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- d) το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης των αναπροσαρμοσμένων στοιχείων του ενεργητικού που έχει αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Οι πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την ανωτέρω παράγραφο μπορούν να παρουσιαστούν μαζί με λοιπές πληροφορίες που γνωστοποιούνται για την κάθε κατηγορία των στοιχείων του ενεργητικού. Για παράδειγμα, οι πληροφορίες αυτές μπορούν να περιλαμβάνονται στη συμφωνία της λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων μεταξύ της έναρξης και της λήξης της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.

Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει πληροφόρηση ανά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα:

- a) το ποσό της ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου, καθώς και στα λοιπά συνολικά έσοδα,
- b) το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου, καθώς και στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Για κάθε ζημία απομείωσης ενός μεμονωμένου στοιχείου του ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας ΜΔΤΡ που έχει αναγνωρισθεί ή αναστραφεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- a) τα γεγονότα και οι περιστάσεις που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφής της ζημίας απομείωσης.
- b) το ποσό της ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί ή αναστραφεί.
- c) για κάθε μεμονωμένο στοιχείο του ενεργητικού:
 - i. τη φύση του στοιχείου, και
 - ii. τον παρουσιαζόμενο τομέα στον οποίο ανήκει, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8.
- d) για κάθε ΜΔΤΡ:
 - i. μια περιγραφή της ΜΔΤΡ (όπως εάν είναι γραμμή παραγωγής, κτίριο, επιχειρηματική δραστηριότητα, γεωγραφική περιοχή ή παρουσιαζόμενος τομέας),
 - ii. το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε ανά κατηγορία στοιχείου και ανά λειτουργικό τομέα, εφόσον η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφόρηση ανά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, και
 - iii. μια περιγραφή της τρέχουσας και της προηγούμενης μεθόδου συνάθροισης των στοιχείων του ενεργητικού και των λόγων που επήλθε μεταβολή στον τρόπο προσδιορισμού της ΜΔΤΡ, εάν η συνάθροιση των στοιχείων του ενεργητικού που προσδιορίζουν τη ΜΔΤΡ έχει μεταβληθεί σε σχέση με την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της.
- e) εάν το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου του ενεργητικού (ή της ΜΔΤΡ) είναι η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης ή η αξία λόγω χρήσης και ποια είναι η αξία του ποσού αυτού.
- f) εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, τότε η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:
 - i. το επίπεδο ιεραρχίας της εύλογης αξίας (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13) στο οποίο η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου (ή της ΜΔΤΡ) έχει κατηγοριοποιηθεί στο σύνολο της (χωρίς να λαμβάνεται υπόψη κατά πόσο τα κόστη διάθεσης είναι παρατηρήσιμα),
 - ii. για τις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας που έχουν κατηγοριοποιηθεί στα Επίπεδα 2 και 3 της ιεραρχίας, μια περιγραφή των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για να επιμετρηθεί η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Εάν υπήρξε αλλαγή στη μέθοδο αποτίμησης, τότε η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί την αλλαγή αυτή, καθώς και τους λόγους για τους οποίους προέβη σε αυτήν, και

- iii. για τις επιχειρήσεις της εύλογης αξίας που έχουν κατηγοριοποιηθεί στα Επίπεδα 2 και 3 της ιεραρχίας, κάθε βασική παραδοχή στην οποία έχει στηριχθεί η Διοίκηση προκειμένου να προσδιορίσει την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Βασικές παραδοχές θεωρούνται εκείνες οι οποίες έχουν μεγάλη επίδραση στο ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου (ή της ΜΔΤΡ). Επίσης, στις περιπτώσεις που έχει χρησιμοποιηθεί η μεθόδους της παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης, τότε η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα επιτόκια προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκαν τόσο στην τρέχουσα όσο στην προγενέστερη επιμέτρηση.
- g) εάν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, γνωστοποιούνται τα επιτόκια προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκαν τόσο στην τρέχουσα όσο και στην προγενέστερη επιμέτρηση.

Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις κάτωθι πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης ή τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, για τις οποίες δεν έχει γνωστοποιηθεί καμία πληροφορία σύμφωνα με τα ανωτέρω:

- a) οι κύριες κατηγορίες των στοιχείων του ενεργητικού που επηρεάζονται από τις ζημιές απομείωσης ή τις αναστροφές των ζημιών απομείωσης.
- b) τα κύρια γεγονότα και οι περιστάσεις που οδήγησαν στην αναγνώριση των ζημιών απομείωσης ή στην αναστροφή αυτών.

Εάν το μέρος της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε μια συνένωση επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου, δεν έχει κατανεμηθεί σε μια ΜΔΤΡ (ή ομάδα ΜΔΤΡ) στη λήξη της περιόδου αναφοράς, τότε θα πρέπει να γνωστοποιείται το ποσό της μη κατανεμημένης υπεραξίας, καθώς και οι λόγοι για τους οποίους δεν πραγματοποιήθηκε η κατανομή.

3.11.1 Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού μιας ΜΔΤΡ που περιλαμβάνει υπεραξία ή άυλα στοιχεία του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές

Σε περίπτωση που η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές που κατανέμεται σε μια ΜΔΤΡ, είναι σημαντική σε σχέση με την συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων

στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές μιας οικονομικής οντότητας, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- a) η λογιστική αξία της υπεραξίας που κατανεμήθηκε στην ΜΔΤΡ (ή στην ομάδα ΜΔΤΡ).
- b) η λογιστική αξία των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές που κατανεμήθηκαν στη ΜΔΤΡ (ή στην ομάδα ΜΔΤΡ).
- c) η βάση (π.χ. αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης) στην οποία προσδιορίστηκε το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ).
- d) εάν το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - i. κάθε βασική παραδοχή που χρησιμοποίησε η Διοίκηση προκειμένου να εκτιμήσει τις ταμειακές ροές για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Βασικές παραδοχές θεωρούνται εκείνες που έχουν μεγάλη επίδραση στο ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ).
 - ii. μια περιγραφή της προσέγγισης της Διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας που προκύπτει από κάθε βασική παραδοχή, είτε αυτή η αξία αντικατοπτρίζει την εμπειρία του παρελθόντος είτε είναι συνεπής με εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, ενώ σε αντίθετη περίπτωση πώς και για ποιον λόγο διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος και τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.
 - iii. η περίοδος στην οποία αφορούν οι ταμειακές ροές που εκτίμησε η Διοίκηση βάσει των εγκεκριμένων χρηματοοικονομικών προϋπολογισμών/προγνώσεων και σε περίπτωση που η περίοδος αυτή είναι μεγαλύτερη των πέντε ετών, αιτιολόγηση γιατί χρησιμοποιήθηκε μεγαλύτερη περίοδος.
 - iv. ο ρυθμός ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση των ταμειακών ροών, πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, καθώς και μια αιτιολόγηση για τη χρήση ενός ρυθμού ανάπτυξης ο οποίος υπερβαίνει την μέσο μακροπρόθεσμο ρυθμό ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες που η οικονομική οντότητα δραστηριοποιείται ή για την αγορά στην οποία εντάσσεται η ΜΔΤΡ (ή ομάδα ΜΔΤΡ).
 - v. το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε για τις εκτιμήσεις των ταμειακών ροών.
- e) εάν το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον τα κόστη διάθεσης. Η οικονομική οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να παρουσιάσει τις

γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 13. Εάν η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης δεν επιμετράτε βάσει μιας χρηματιστηριακής τιμής για μια ομοειδή ΜΔΤΡ (ή ομάδα ΜΔΤΡ), τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- i. κάθε βασική παραδοχή την οποία χρησιμοποίησε η Διοίκηση προκειμένου να προσδιορίσει την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Βασικές παραδοχές θεωρούνται εκείνες οι οποίες έχουν μεγάλη επίδραση στο ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ).
- ii. μια περιγραφή της προσέγγισης της Διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας που προκύπτει από κάθε βασική παραδοχή, είτε αυτή η αξία αντικατοπτρίζει την εμπειρία του παρελθόντος είτε είναι συνεπής με εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, ενώ σε αντίθετη περίπτωση πως και για ποιον λόγο διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος και τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.
- iii. το επίπεδο της ιεραρχίας της εύλογης αξίας (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13) στο οποίο η επιμέτρηση της εύλογης αξίας έχει κατηγοριοποιηθεί στο σύνολο της (χωρίς να λαμβάνει υπόψη κατά πόσο τα κόστη διάθεσης είναι παρατηρήσιμα).
- iv. εάν υπήρξε αλλαγή στη μέθοδο αποτίμησης, τότε η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί την αλλαγή αυτή, καθώς και τους λόγους για τους οποίους προέβη σε αυτήν.

Εάν η εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης επιμετράτε χρησιμοποιώντας προεξοφλημένες εκτιμήσεις ταμειακών ροών, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- v. η περίοδος για την οποία η Διοίκηση έχει προβεί σε εκτιμήσεις ταμειακών ροών.
 - vi. ο ρυθμός ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση των ταμειακών ροών.
 - vii. το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση των ταμειακών ροών.
- f) εάν μια πιθανή μεταβολή στις βασικές παραδοχές της Διοίκησης, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ), συντελεί στο να υπερβεί η λογιστική αξία της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) το ανακτήσιμο ποσό της, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
- i. το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) υπερβαίνει την λογιστική αξία της,
 - ii. η αξία που αποδίδεται στη βασική παραδοχή,

- iii. το ποσό κατά το οποίο η αξία που προσδιορίζει η βασική παραδοχή πρέπει να μεταβληθεί, αφού ληφθούν υπόψη μεταγενέστερες επιδράσεις που μπορεί να έχει η συγκεκριμένη μεταβολή και σε άλλες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού να ισούται με την λογιστική αξία της.

Εάν κάποιο μέρος ή το σύνολο της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ή των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές κατανέμεται σε πολλαπλές ΜΔΤΡ (ή ομάδες ΜΔΤΡ) και το ποσό που κατανέμεται σε κάθε ΜΔΤΡ (ή ομάδα ΜΔΤΡ) δεν είναι σημαντικό σε σχέση με την συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με το σύνολο της λογιστικής αξίας που κατανεμήθηκε στις ΜΔΤΡ (ή στις ομάδες ΜΔΤΡ). Επιπρόσθετα, εάν τα ανακτήσιμα ποσά οποιασδήποτε από τις ΜΔΤΡ (ή τις ομάδες ΜΔΤΡ) βασίζονται στην ίδια βασική παραδοχή και το σύνολο της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ή των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές, που κατανέμεται σε αυτές είναι σημαντικό σε σχέση με την συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές μιας οικονομικής οντότητας, αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τα ακόλουθα:

- a) το σύνολο της λογιστικής αξίας της υπεραξίας που κατανεμήθηκε στις ΜΔΤΡ (ή στις ομάδες ΜΔΤΡ)
- b) το σύνολο της λογιστικής αξίας των άυλων στοιχείων του ενεργητικού με απεριόριστες ωφέλιμες ζωές, που κατανεμήθηκε στις ΜΔΤΡ (ή στις ομάδες ΜΔΤΡ).
- c) μια περιγραφή των βασικών παραδοχών.
- d) μια περιγραφή της προσέγγισης της Διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας που προκύπτει από κάθε βασική παραδοχή, είτε αυτή η αξία αντικατοπτρίζει την εμπειρία του παρελθόντος είτε είναι συνεπής με εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, ενώ σε αντίθετη περίπτωση πώς και για ποιον λόγο διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος και τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.
- e) εάν μια πιθανή μεταβολή στις βασικές παραδοχές συντελεί στο να υπερβεί το σύνολο της λογιστικής αξίας της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - i. το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των ΜΔΤΡ (ή των ομάδων ΜΔΤΡ) υπερβαίνει το σύνολο της λογιστικής αξίας τους.
 - ii. η αξία που αποδίδεται στη βασική παραδοχή.

- iii. το ποσό κατά το οποίο η αξία προσδιορίζει η βασική παραδοχή πρέπει να μεταβληθεί, αφού ληφθούν υπόψη μεταγενέστερες επιδράσεις που μπορεί να έχει η συγκεκριμένη μεταβολή και σε άλλες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού των ΜΔΤΡ (ή των ομάδων ΜΔΤΡ), έτσι ώστε το σύνολο του ανακτήσιμου ποσού να ισούται με το σύνολο της λογιστικής αξίας τους.

Οι πιο πρόσφατοι λεπτομερείς υπολογισμοί για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας ΜΔΤΡ (ή ομάδας ΜΔΤΡ) που έγιναν σε προγενέστερη περίοδο, μπορούν να μεταφερθούν και να χρησιμοποιηθούν στον έλεγχο απομείωσης αυτής της ΜΔΤΡ (ή της ομάδας ΜΔΤΡ) κατά την τρέχουσα περίοδο, εφόσον πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Όταν συμβαίνει αυτό, οι πληροφορίες για αυτή τη ΜΔΤΡ (ή την ομάδα ΜΔΤΡ) ενσωματώνονται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις ανωτέρω παραγράφους και σχετίζονται με τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού κατά την προγενέστερη περίοδο, ο οποίος μεταφέρεται στην επόμενη.

Παράδειγμα: Υπόδειγμα γνωστοποίησης ελέγχου ετήσιας απομείωσης της υπεραξίας

Η υπεραξία, στα πλαίσια του ετήσιου ελέγχου απομείωσης, κατανέμεται στους λειτουργικούς τομείς που αναμένεται να ωφεληθούν από τη συνένωση επιχειρήσεων μέσω των διαφόρων συνεργειών, ως ακολούθως:

Περιγραφή (ποσά σε Ευρώ)	2017	2016
Τομέας λιανικής	4.796.000	2.493.000
Συμβουλευτικός τομέας	245.000	1.044.000
Υπεραξία	5.041.000	3.537.000

Το ανακτήσιμο ποσό κάθε τομέα προσδιορίστηκε βάσει υπολογισμών της αξίας λόγω χρήσης. Οι υπολογισμοί αυτοί έγιναν με τη χρήση αναλυτικών προβλέψεων για τα τρία επόμενα έτη, ενώ για τα υπόλοιπα έτη, μέχρι τη λήξη της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων του ενεργητικού της ΜΔΤΡ, έγινε εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών με ρυθμούς ανάπτυξης που αποφασίστηκαν από τη Διοίκηση. Στη συνέχεια, με τη χρήση κατάλληλων συντελεστών προεξόφλησης, υπολογίστηκε η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών για κάθε ΜΔΤΡ.

	Ρυθμοί ανάπτυξης	Συντελεστές Προεξόφλησης
--	-------------------------	---------------------------------

Περιγραφή	2017	2016	2017	2016
Τομέας λιανικής	3,0%	3,0%	9,3%	9,5%
Συμβουλευτικός τομέας	0,1%	0,5%	10,9%	10,1%

Ρυθμοί ανάπτυξης: Οι ρυθμοί ανάπτυξης αποτυπώνουν τους μέσους μακροπρόθεσμους ρυθμούς ανάπτυξης για τις γραμμές παραγωγής και τους κλάδους των λειτουργικών τομέων. Ο ρυθμός ανάπτυξης του τομέα λιανικής είναι μεγαλύτερος του τομέα λιανικής είναι μεγαλύτερος του τομέα ανάπτυξης της χώρας που δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα, καθώς ο συγκεκριμένος τομέας αναμένεται να αναπτυχθεί με ρυθμό μεγαλύτερο από τον μέσο όρο στο προσεχές μέλλον.

Συντελεστές προεξόφλησης: Οι συντελεστές προεξόφλησης έχουν προσαρμοστεί ώστε να περιλαμβάνουν όχι μόνο το ρίσκο της αγοράς, αλλά και τους κινδύνους που αφορούν στον κάθε λειτουργικό τομέα.

Παραδοχές ταμειακών ροών:

(α) Τομέας λιανικής

Οι βασικές παραδοχές της Διοίκησης περιλαμβάνουν σταθερά περιθώρια κέρδους βασισμένα στην προηγούμενη εμπειρία στη συγκεκριμένη αγορά. Η Διοίκηση του ομίλου θεωρεί ότι τα στοιχεία αυτά είναι τα καλύτερα διαθέσιμα στοιχεία που υπάρχουν προκειμένου να διενεργηθούν αξιόπιστες προβλέψεις για αυτήν την ώριμη αγορά. Οι προβλέψεις των ταμειακών ροών αποτυπώνουν σταθερά περιθώρια κέρδους που πραγματοποιήθηκαν ακριβώς πριν την περίοδο πρόβλεψης, ενώ δεν έχουν ληφθεί υπόψη αναμενόμενες βελτιώσεις απόδοσης. Για την εκτίμηση των μελλοντικών τιμών και μισθών έχουν ληφθεί υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία για τον πληθωρισμό του κλάδου.

(β) Συμβουλευτικός τομέας

Οι προβλέψεις που αφορούσαν στον συμβουλευτικό τομέα το 2016 για να ενσωματώσουν τη μείωση στη ζήτηση για συμβουλευτικές υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών. Κατά τη διάρκεια των δυο τελευταίων ετών η ζήτηση για σχετικές υπηρεσίες μειώθηκε αισθητά, λόγω της έλευσης νέων τεχνολογιών. Κατά συνέπεια, η Διοίκηση αναμένει μειωμένο ρυθμό ανάπτυξης και πτωτικά περιθώρια κέρδους για τον τομέα αυτό.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος απομείωσης οδήγησε το 2017, σε περαιτέρω μείωση της αναγνωρισμένης υπεραξίας, με βάση το ανακτήσιμο ποσό. Η ζημία απομείωσης της υπεραξίας για τις χρήσεις 2016 και 2017 αξίας 799.000 και 190.000 αντίστοιχα περιλαμβάνεται στο κονδύλι <<Προβλέψεις απομείωσης>> των αποτελεσμάτων της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων.

Εκτός από τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό της αξίας λόγω χρήσης των λειτουργικών τομέων, η Διοίκηση δεν έχει προς το παρόν λάβει γνώση άλλων πιθανών αλλαγών που θα δημιουργούσαν την ανάγκη για μεταβολή των βασικών παραδοχών της. Παρόλα αυτά, η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού για τον συμβουλευτικό τομέα είναι ιδιαίτερα ευαίσθητη στις μεταβολές του επιτοκίου προεξόφλησης. Ειδικότερα, εάν το επιτόκιο προεξόφλησης αυξηθεί κατά 1% θα προκύψει επιπρόσθετη ζημία απομείωσης 300.000 από την οποία ποσό 245.000 θα μειώσει την αξία της υπεραξίας και το υπόλοιπο 55.000 θα μειώσει την λογιστική αξία των ενσώματων παγίων της ΜΔΤΡ.

3.12 Απομείωση-Υποτίμηση (μείωση της αξίας) των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ 5ε του Νόμου 2190/1920 <<σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν το αποτέλεσμα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό <<αποτελέσματα χρήσεως>> ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε παρ 14 του Νόμου 2190/1920 <<οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται>>.

Οι εν λόγω προβλέψεις σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. απεικονίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 <<Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων>> και πίστωση του λογαριασμού 44.10 <<Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων>>. Ο λογαριασμός 83.10 εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως στις <<Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους>>, ενώ ο δεύτερος εμφανίζεται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού αφαιρετικά της αξίας των οικείων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση αναστροφής της ζημίας, απομείωσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. χρεώνεται ο πιστωτικός λογαριασμός 44.10 <<Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων>> (ο οποίος είχε πιστωθεί κατά το σχηματισμό της πρόβλεψης για την υποτίμηση του πάγιου στοιχείου) με αντίστοιχη πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 84.00.10 <<Εσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων- Από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων>>. Όταν και αν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, για το οποίο έχει σχηματιστεί πρόβλεψη υποτίμησης, εκποιηθεί, τότε το υπόλοιπο του λογαριασμού 44.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του εκποιούμενου πάγιου στοιχείου.

Φορολογικό δίκαιο

Από φορολογικής απόψεως, και αναφορικά με τη δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, της πρόβλεψης απαξιώσεων και υποτιμήσεων ακινητοποιήσεων, παρατίθενται οι σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που έχουν ως εξής:

(Υπουργείο Οικονομικών 1018050/1993, ΠΟΛ.1042)

Η ζημία από εκποίηση πάγιου στοιχείου πραγματοποιείται κατά την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου. Εάν η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπέστη υποτίμηση, αλλά το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να υφίσταται, η επιχείρηση μόνο πρόβλεψη μπορεί να σχηματίσει, η οποία όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από ακαθάριστα έσοδα.

(άρθρο 31 παρ.1 εδ' η του Ν.2238/1994)

Εκπίπτει των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης:

<< Η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δε δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με

τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής>>.

(άρθρο 28 παρ.3 εδ' ζ του Ν.2238/1994)

<< Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Προκειμένου για τον υπολογισμό του υπερτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, ως τιμή πώλησης δε δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων>>.

Παράδειγμα υποτίμησης ενσώματων ακινητοποιήσεων

Η Ανώνυμη εταιρεία Χ κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (31.12.2005) για μέρος των Γηπέδων-Οικοπέδων (Κ.Α.10.10) που κατέχει για κερδοσκοπικούς σκοπούς, αξίας κτήσεως 100.000Ε, αναγνωρίζει κίνδυνο οικονομικής απαξίωσης λόγω εγκαταστάσεως πλησίον αυτών άλλης ρυπογόνου και θορυβώδους οικονομικής μονάδος. Για το λόγο αυτό σχηματίζει πρόβλεψη απαξίωσης και υποτιμήσεως 30.000Ε. Στην επόμενη χρήση 2006 (10.5.2006) αποφασίζεται η εκποίηση του οικοπέδου όπου στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αναφέρεται ως τίμημα πώλησεως ποσό 60.000Ε. Με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων που ισχύει για την περιοχή του εκποιούμενου οικοπέδου, η αντικειμενική του αξία την ημερομηνία εκποίησης ανέρχεται σε 65.000Ε. Να απεικονισθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές σύμφωνα με τις αρχές των Ε.Γ.Λ.Σ. και να σχολιασθεί φορολογικά το αποτέλεσμα της εκποίησης.¹⁰

¹⁰ Το ΔΛΠ 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων” ορίζει απαιτήσεις για απομείωση που καλύπτουν ένα εύρος περιουσιακών στοιχείων (και ομάδες περιουσιακών στοιχείων, που ονομάζονται «μονάδες δημιουργίας μετρητών» ή CGU). Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα και αποθέματα) και το ΔΛΠ 36 εφαρμόζεται επομένως κατά κύριο λόγο σε ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, άλλα περιουσιακά στοιχεία και υπεραξία. Θα πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι όλα τα εξαιρούμενα στοιχεία έχουν ουσιαστικά τους δικούς τους ισοδύναμους ελέγχους απομείωσης εντός των σχετικών προτύπων.

Για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, οι δοκιμές απομείωσης πρέπει να διενεργούνται σε ετήσια βάση, ανεξάρτητα από το αν έχουν εντοπιστεί δείκτες απομείωσης. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν: - Υπεραξία - Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής - Άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμη διαθέσιμα για χρήση (δηλ. «Εργασία σε εξέλιξη»). Για άλλα περιουσιακά στοιχεία ή μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών, σε περιπτώσεις όπου εντοπίζονται δείκτες απομείωσης, απαιτείται επίσημος έλεγχος απομείωσης. Ο έλεγχος απομείωσης συγκρίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή (CGU) με το ανακτήσιμο ποσό του. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο από τα ποσά που υπολογίζονται στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και τις προσεγγίσεις αξίας κατά τη χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Το παρόν κεφάλαιο αναλύει την μεθοδολογία της παρούσας έρευνας. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιείται η «Μελέτη Περίπτωσης» ως ερευνητικό εργαλείο. Η μεθοδολογία μελέτης περιπτώσεων παρέχει εργαλεία στους ερευνητές να μελετήσουν σύνθετα φαινόμενα εντός των πλαισίων τους. Όταν η προσέγγιση εφαρμόζεται σωστά, γίνεται πολύτιμη μέθοδος για την έρευνα. Στο παρόν κεφάλαιο υπάρχει εντοπισμός των βασικών στοιχείων για το σχεδιασμό και την εφαρμογή ερευνητικών έργων μελέτης περιπτώσεων.

4.1 Επιλογή Ερευνητικού Σχεδιασμού

Η έρευνα περιπτώσιολογικής μελέτης είναι κάτι παραπάνω από απλή διεξαγωγή έρευνας σε ένα άτομο ή μια κατάσταση. Αυτή η προσέγγιση έχει τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει απλές και περίπλοκες καταστάσεις. Επιτρέπει στον ερευνητή να απαντήσει σε ερωτήσεις τύπου «πώς» και «γιατί», λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη το πώς ένα φαινόμενο επηρεάζεται από το πλαίσιο μέσα στο οποίο βρίσκεται.

4.2 Πηγές Δεδομένων

Χαρακτηριστικό της έρευνας μέσω μελέτης περίπτωσης είναι η χρήση πολλαπλών πηγών δεδομένων, μια στρατηγική που ενισχύει επίσης την αξιοπιστία των δεδομένων (Patton, 1990; Yin, 2003). Οι πιθανές πηγές δεδομένων μπορεί να περιλαμβάνουν, αλλά δεν περιορίζονται σε: τεκμηρίωση, αρχεία αρχειοθέτησης, συνεντεύξεις, φυσικά αντικείμενα, άμεσες παρατηρήσεις και παρατήρηση συμμετεχόντων. Μοναδικό σε σύγκριση με άλλες ποιοτικές προσεγγίσεις, στην έρευνα περιπτώσιολογικής μελέτης, οι ερευνητές μπορούν να συλλέξουν και να ενσωματώσουν ποσοτικά δεδομένα έρευνας, τα οποία διευκολύνουν την επίτευξη μιας ολιστικής κατανόησης του φαινομένου που μελετάται. Στη μελέτη περίπτωσης, τα δεδομένα από αυτές τις πολλαπλές πηγές συγκλίνουν στη συνέχεια στη διαδικασία ανάλυσης και όχι μεμονωμένα. Κάθε πηγή δεδομένων είναι ένα κομμάτι του «παζλ», με κάθε κομμάτι να συμβάλλει στην κατανόηση του ερευνητή για ολόκληρο το φαινόμενο. Αυτή η σύγκλιση προσθέτει δύναμη στα ευρήματα καθώς οι διάφορες πτυχές των δεδομένων συνδυάζονται για να προωθήσουν την καλύτερη κατανόηση της υπόθεσης.

Αν και η ευκαιρία συλλογής δεδομένων από διάφορες πηγές είναι εξαιρετικά ελκυστική λόγω της αυστηρότητας που μπορεί να σχετίζεται με αυτήν την προσέγγιση,

υπάρχουν κίνδυνοι. Ένα από αυτά είναι η συλλογή συντριπτικών ποσοτήτων δεδομένων που απαιτούν διαχείριση και ανάλυση. Συχνά, οι ερευνητές βρίσκονται «χαμένοι» στα δεδομένα. Προκειμένου να επιτευχθεί κάποια παραγγελία στη συλλογή δεδομένων, μια ηλεκτρονική βάση δεδομένων είναι συχνά απαραίτητη για την οργάνωση και διαχείριση της ογκώδους ποσότητας δεδομένων.

4.3 Ανάλυση Δεδομένων

Η λογική και η συνεκτική ερμηνεία των τυπικά διαφορετικών πηγών δεδομένων δεν είναι καθόλου απλή. Η επαναλαμβανόμενη αναθεώρηση και ταξινόμηση των ογκωδών και πλούσιων σε λεπτομέρεια δεδομένων είναι αναπόσπαστα στη διαδικασία ανάλυσης. Σε συλλογικές μελέτες περιπτώσεων, είναι χρήσιμο να αναλύσετε πρώτα δεδομένα που σχετίζονται με τις μεμονωμένες περιπτώσεις, πριν κάνετε συγκρίσεις μεταξύ περιπτώσεων. Πρέπει να δοθεί προσοχή σε παραλλαγές σε κάθε περίπτωση και, όπου απαιτείται, η σχέση μεταξύ διαφορετικών αιτιών, αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων. Τα δεδομένα θα πρέπει να οργανωθούν και να κωδικοποιηθούν ώστε τα βασικά ζητήματα, που προέρχονται τόσο από τη βιβλιογραφία όσο και από το σύνολο δεδομένων, να ανακτηθούν εύκολα σε μεταγενέστερο στάδιο. Ένα αρχικό πλαίσιο κωδικοποίησης βοήθησε στην καταγραφή αυτών των ζητημάτων.¹¹

¹¹ Μια μελέτη περίπτωσης είναι μια εξαιρετική ευκαιρία απόκτησης πλήρους εικόνας για μια υπόθεση. Επιτρέπει στον ερευνητή να συλλέγει δεδομένα από διάφορες πηγές και να συγκλίνει τα δεδομένα για να ερευνήσει μια υπόθεση.

4.4 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων και Συγκεκριμένα της Υπεραξίας Σύμφωνα Με Το ΔΛΠ 36 Και Με Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Αφού παρουσιάστηκαν τα επισκόπηση των Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η συνοπτική ιστορική αναφορά στην εξέλιξη της διαδικασίας απομείωσης, και τα βασικά θεσμικά χαρακτηριστικά του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36, αλλά και το θεσμικό πλαίσιο των ΔΛΠ και συγκεκριμένα του ΔΛΠ 36 και συγκεκριμένα ο σκοπός του· το πεδίο εφαρμογής του· η εννοιολογική του προσέγγιση· το πώς ελέγχει το ΔΛΠ 36 την απομείωση· το πώς αναγνωρίζει το απομειωμένο περιουσιακό στοιχείο· το πώς επηρεάζει την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού· το πώς συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό με τη λογιστική αξία· το πώς αναγνωρίζει και αναστρέφει την ζημιά απομείωσης· και, τέλος εξειδικευμένα θέματα και τρόποι αλληλοεπίδρασης με λοιπά πρότυπα, αλλά και άλλες γνωστοποιήσεις, η εργασία εξετάζει την απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων, και συγκεκριμένα της υπεραξίας, όπως ορίζει το ΔΛΠ 36 αλλά και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

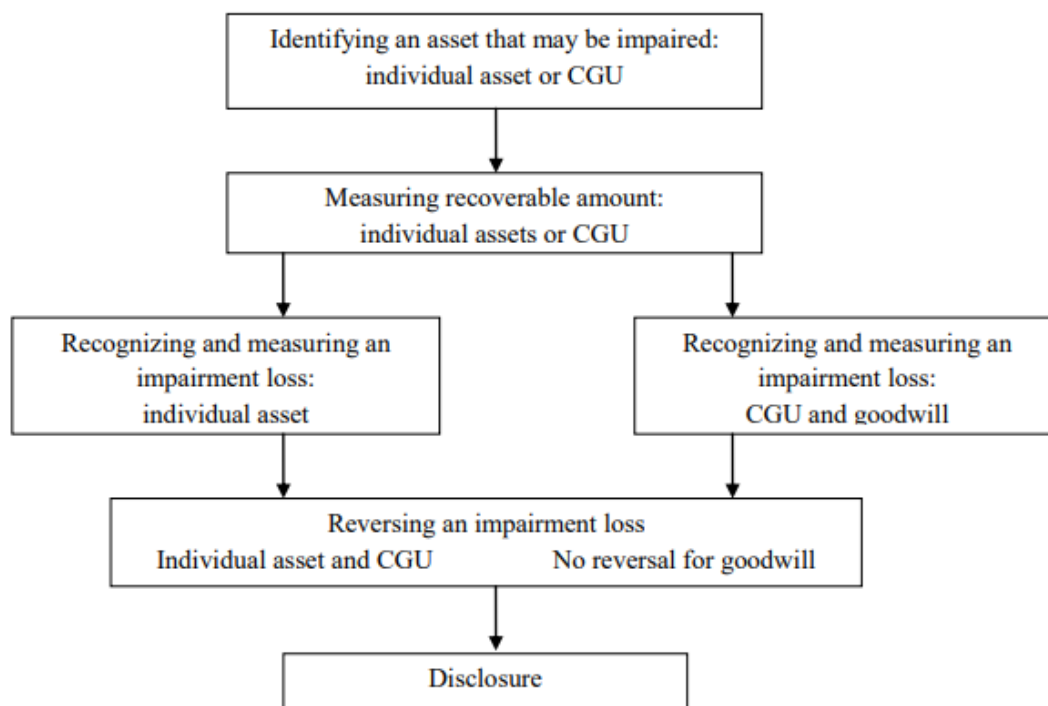
4.5 Επισκόπηση της Απομείωσης Περιουσιακών Στοιχείων βάσει

ΔΛΠ 36

Το ΔΛΠ 36 εκδόθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 1998. Όταν το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ανέλαβε το 2001, αποφάσισε ότι το πρότυπο θα εξακολουθούσε να ισχύει με μελλοντικές τροποποιήσεις (IASB, 2020). Πριν εισαχθεί το ΔΛΠ 36, η υπεραξία αποσβέστηκε σε μια περίοδο ωφέλιμης ζωής της. Η απόσβεση ήταν συνήθως σε ευθεία βάση (Deloitte, 2011). Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων η υπεραξία είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ξεχωριστά (IASB, 2020).

Η υπεραξία αναγνωρίζεται όταν υπάρχει το πλεόνασμα του κόστους απόκτησης έναντι του μεριδίου του επενδυτή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (Schneider&Samkin, 2008, σελ. 974). Με άλλα λόγια, η υπεραξία είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, η αξία του οποίου αντιπροσωπεύεται από την υπέρβαση της τιμής αγοράς έναντι της εύλογης αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν. Η απομείωση υπεραξίας ρυθμίζεται από το ΔΛΠ 36. Οι Wiecek&Young (2010) εξηγούν ότι απαιτείται έλεγχος

απομείωσης υπεραξίας σύμφωνα με την αρχή ότι τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να απεικονίζονται σε αξία που δεν είναι μεγαλύτερη από το ποσό που μπορεί να ανακτήσει μια οικονομική οντότητα από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων, ή πώληση. Αυτή η αρχή βασίζεται σε μια έννοια αληθινής και δίκαιης άποψης που απαιτεί δίκαιη παρουσίαση της οικονομικής θέσης. Το παρακάτω διάγραμμα ροής παρουσιάζει μια σειρά δοκιμών απομείωσης για Μονάδα δημιουργίας μετρητών (CGU) και υπεραξία.



Πηγή: Wiecek&Young (2010, p. 151)

Προκειμένου να εξακριβωθεί εάν η υπεραξία έχει υποστεί ζημιά, το πρότυπο απαιτεί την υπεραξία να εκχωρηθεί σε CGU που αναμένεται να επωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης επιχειρήσεων. Το ΔΛΠ 36 δηλώνει ότι η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία. Δεδομένου ότι δεν είναι πάντα δυνατό να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο στο οποίο θα πρέπει να εκχωρηθεί υπεραξία, οι διαχειριστές καλούνται να ασκήσουν την κρίση τους για να καθορίσουν τη χαμηλότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ανεξάρτητες ταμειακές εισροές. Με αυτόν τον τρόπο, οι διαχειριστές

πρέπει να προσδιορίσουν τις CGU στο χαμηλότερο επίπεδο στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται από τη διοίκηση για εσωτερικούς σκοπούς.

Ένα περιουσιακό στοιχείο θεωρείται απομειωμένο εάν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Σε περίπτωση απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αναγνωριστεί ζημία απομείωσης. Το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου είναι το υψηλότερο της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και την αξία χρήσης.

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί στην αγορά μεταξύ γνωστών μερών. Κατά συνέπεια, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να βασίζεται σε μια τιμή στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται σε μια ενεργή αγορά. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν διαπραγματεύεται σε μια ενεργή αγορά, τότε η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει την καλύτερη εκτίμηση ενός ποσού που θα μπορούσε να αποκτήσει μια οικονομική οντότητα από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ των έμπειρων και πρόθυμων μερών. Το ΔΛΠ 36 ορίζει την αξία χρήσης ως την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προέλθουν από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών. Η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών πρέπει να αντικατοπτρίζει τη χρονική αξία του χρήματος. Ως εκ τούτου, πρέπει να εφαρμόζονται κατάλληλα προεξοφλητικά επιτόκια. Οι προβλεπόμενες προβλέψεις ταμειακών ροών θα πρέπει να βασίζονται στους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς. Οι ρυθμοί ανάπτυξης που εφαρμόζονται στις ταμειακές ροές πέραν των προϋπολογισμένων περιόδων πρέπει να αντικατοπτρίζουν τους μέσους ρυθμούς ανάπτυξης του κλάδου.

4.6 Σχόλια Σχετικά με την Εισαγωγή του ΔΛΠ 36

Πριν από την εισαγωγή του ΔΛΠ 36 η προηγούμενη λογιστική αντιμετώπιση κεφαλαίων και αποσβέσεων της υπεραξίας αντιμετώπισε σημαντική αντίθεση. Ο Guler (2007) υποστήριξε ότι η υπεραξία ενδέχεται να μην μειώνεται τακτικά και συστηματικά και ως εκ τούτου η απαίτηση απόσβεσης ενός σταθερού ποσού υπεραξίας ετησίως φαίνεται αμφισβητήσιμη. Ο Ravlic (2003) επεσήμανε ότι η απόσβεση σε ευθεία βάση για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο δεν έχει οικονομική λογική και ως εκ τούτου δεν περιέχει καμία αξία για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Το ΔΛΠ 36 εισήχθη με σκοπό να επιτευχθεί μια αληθινή αντανάκλαση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές αναφορές. Σύμφωνα με ένα νέο καθεστώς, η υπεραξία απαιτείται να ελέγχεται ετησίως για απομείωση. Εάν ένα ποσό που μπορεί να ανακτηθεί από την πώληση ή τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία, θα πρέπει να αναγνωρίζεται η ζημιά απομείωσης. Οι Wines, Dagwell, & Windsor (2007) σημείωσαν ότι το νέο καθεστώς δοκιμών απομείωσης της υπεραξίας ευθυγραμμίζεται στενότερα με μια πραγματική εκτίμηση της αξίας του ενεργητικού από μια αυθαίρετη μέθοδο «κόστους μείον απόσβεσης». Το Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FASB) προέβαλε ένα επιχείρημα ότι το SFAS 142 (Δήλωση των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων, ανάλογο του ΔΛΠ 36 αλλά στις Ηνωμένες Πολιτείες) θα οδηγούσε σε μια καλύτερη απεικόνιση των υποκείμενων οικονομικών των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις (FASB, 2001).

Ωστόσο, ορισμένα σχόλια ανέφεραν ότι το ΔΛΠ 36 εισήγαγε μια δυνατότητα δημιουργικής λογιστικής. Στην πραγματικότητα, το ΔΛΠ 36 απαιτεί υποκειμενικές αξιολογήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών και επομένως υπόκειται σε σημαντικό βαθμό διακριτικής ευχέρειας (Ball, 2006· Winesetal., 2007). Ο Watts (2003) σημείωσε ότι τα διαθέσιμα περιθώρια για τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων κατά τη χρήση μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους διαχειριστές για να καθυστερήσουν ή να προωθήσουν τις διαγραφές απομείωσης. Στην πραγματικότητα, το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου έναντι του οποίου η λογιστική αξία έχει συγκριθεί, μπορεί να χειραγωγηθεί εφαρμόζοντας αυθαίρετες εκπτώσεις και ρυθμούς ανάπτυξης στις μελλοντικές ταμιακές ροές. Προηγούμενη έρευνα παρείχε κάποια εμπειρικά στοιχεία που δείχνουν ότι οι διευθυντές άσκησαν τη διακριτική ευχέρεια ευκαιριακά. Παρουσιάζεται μια επισκόπηση της εμπειρικής έρευνας.

4.7 Εμπειρικές Μελέτες Σχετικά με το ΔΛΠ 36

Οι Beatty&Weber (2006) διερεύνησαν τη σχέση μεταξύ διαγραφών απομείωσης επιχειρήσεων και κινήτρων βάσει κερδών. Οι συγγραφείς υποστήριξαν ότι ήταν πιο δαπανηρό για τους διαχειριστές να λαμβάνουν αποφάσεις διαγραφής απομείωσης εάν επηρεάζονται από αυτά τα κίνητρα. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης έδειξαν ότι οι συμβάσεις μπόνους και χρέους ήταν οι παράγοντες που επιτάχυναν ή καθυστέρησαν την αναγνώριση ζημιών απομείωσης.

Ο Guler (2007) εξέτασε τη σχέση μεταξύ των κινήτρων των διευθυντών και των αποφάσεών τους να κάνουν διαγραφές απομείωσης υπεραξίας. Ο συγγραφέας υπέθεσε ότι ανέφερε διαγραφές υπεραξίας που σχετίζονται αρνητικά με τα κίνητρα μόνους των διαχειριστών και τις επιλογές μετοχών εντός χρημάτων (επιλογές που μπορούν να μετατραπούν σε μετρητά). Η μελέτη αποκάλυψε ότι οι ζημίες απομείωσης της υπεραξίας ήταν λιγότερο πιθανό να αναγνωριστούν εάν οι διαχειριστές είχαν σημαντικές συμμετοχές στις επιλογές μετοχών εντός χρημάτων και σε κίνητρα μόνους. Αυτά τα ευρήματα συνάδουν με την Agency Theory που προβλέπει ότι οι διαχειριστές είναι πιθανό να χρησιμοποιήσουν τη διακριτική ευχέρεια που διατίθεται στις λογιστικές επιλογές με τρόπο που αυξάνει τον προσωπικό τους πλούτο (Jensen&Meckling, 1976).

Οι Godfrey&Koh (2009) διερεύνησαν εάν υπήρχε σχέση μεταξύ διαγραφών υπεραξίας και επενδυτικών ευκαιριών επιχειρήσεων. Ειδικότερα υπέθεσαν ότι οι υψηλότερες επενδυτικές ευκαιρίες θα είχαν ως αποτέλεσμα μικρότερες διαγραφές απομείωσης. Τα ευρήματα έδειξαν ότι η αύξηση των επενδυτικών ευκαιριών συνδέεται με μικρότερες χρεώσεις απομείωσης. Φαίνεται ότι οι διαχειριστές χειραγώρησαν το SFAS 142 ευκαιριακά. Ο Lapointe (2006) διερεύνησε εάν η εισαγωγή του τεστ απομείωσης της υπεραξίας είχε ως αποτέλεσμα την καλύτερη αντανάκλαση της οικονομικής της αξίας στον ισολογισμό. Μια έρευνα χρηματοοικονομικών αναφορών εταιρειών στον Καναδά αποκάλυψε αποτελέσματα που ήταν συνεπή με εκείνα των Beatty&Weber (2006), Guler (2007) και Godfrey&Koh (2009) με την έννοια ότι οι επιλογές των διαχειριστών επηρεάστηκαν από διευθυντικά κίνητρα.

Σε αντίθεση με προηγούμενη έρευνα που επικεντρώθηκε σε θέματα εξομάλυνσης εισοδήματος, ο Lapointe (2006) εξέτασε τις λογιστικές επιλογές σε ένα πλαίσιο αναγνώρισης ιδίων κεφαλαίων. Τα ευρήματα έδειξαν ότι οι εταιρείες καταγράφουν υψηλότερες ζημίες απομείωσης εάν είχαν χαμηλότερη από την απόδοση στόχων και τους δείκτες απόδοσης ιδίων κεφαλαίων.

Ο Ramanna (2008) εξέτασε εάν η μη επαληθεύσιμη διακριτική ευχέρεια που υπάρχει στο ΔΛΠ 36 χρησιμοποιείται ευκαιριακά και εάν ναι ποια σταθερά χαρακτηριστικά αυξάνουν την πιθανότητα της διακριτικής ευχέρειας να χρησιμοποιηθεί με αυτόν τον τρόπο. Η έρευνα χρησιμοποίησε δεδομένα σχετικά με τις προσπάθειες πίεσης των εταιρειών που πίεσαν την υιοθέτηση του SFAS 142. Υποτίθεται ότι οι εταιρείες που διέπονται από το δυναμικό διακριτικής ευχέρειας του SFAS 142 ήταν πιθανό να ασκήσουν πιέσεις υπέρ ενός νέου προτύπου. Καθώς το SFAS 142 απαιτεί κατανομή

υπεραξίας σε επιχειρηματικές μονάδες και αυτή η κατανομή είναι αυθαίρετη, ο συγγραφέας χρησιμοποίησε επιχειρηματικά τμήματα ως πληρεξούσιο για να μετρήσει την έκταση του ευκαιριακού. Υποτίθεται ότι η διακριτική ευχέρεια είναι μεγαλύτερη για επιχειρήσεις που έχουν μεγαλύτερες και περισσότερες πολυάριθμες επιχειρηματικές μονάδες, καθώς είναι πιο ευέλικτες στην κατανομή υπεραξίας. Ο συγγραφέας βρήκε αποδεικτικά στοιχεία ότι οι εταιρείες με πολλά επιχειρηματικά τμήματα και υψηλότερες αναλογίες αγοράς προς βιβλίο και υψηλότερες αναλογίες περιουσιακών στοιχείων χωρίς παρατηρήσιμες αγοραίες αξίες είχαν περισσότερες πιθανότητες να ασκήσουν διακριτική ευχέρεια.

Οι Verriest&Gaeremynck (2009) εξέτασαν τους καθοριστικούς παράγοντες της διαγραφής απομείωσης. Σε αντίθεση με τον Ramanna (2008) αυτοί οι συγγραφείς επικεντρώθηκαν στην επίδραση της ποιότητας της εταιρικής διακυβέρνησης και της δομής ιδιοκτησίας στις αποφάσεις απομείωσης. Υποστηρίχθηκε η πρόβλεψη ότι ένας μεγαλύτερος αριθμός ανεξάρτητων διευθυντών στο διοικητικό συμβούλιο και ο διαχωρισμός του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου θα οδηγούσε σε μεγαλύτερη πιθανότητα απώλειας απομείωσης. Φαίνεται ότι οι διευθυντές ήταν πιθανό να εμπλακούν σε διαγραφές απομείωσης εάν ο αριθμός των ανεξάρτητων διευθυντών ήταν μεγάλος. Επίσης, η Verriest&Gaeremynck (2009) διαπίστωσε ότι το μέγεθος της εταιρείας έχει θετική σχέση με αποφάσεις για απομείωση.

Ένα άλλο ρεύμα έρευνας, επικεντρώθηκε στη χρησιμότητα των γνωστοποιήσεων υπεραξίας και αριθμών υπεραξίας. Ορισμένες μελέτες αποκάλυψαν ότι οι αριθμοί υπεραξίας φαίνεται να είναι σημαντικοί δείκτες της μελλοντικής κερδοφορίας των επιχειρήσεων. Οι Hirschey&Richardson (2002) διερεύνησαν τις επιπτώσεις στην αγοραία αξία των ανακοινώσεων διαγραφής υπεραξίας. Η πληροφορία των αριθμών υπεραξίας φαίνεται να είναι σημαντική. Οι ερευνητές υπέθεσαν ότι οι αποφάσεις για τη διαγραφή απομείωσης θα οδηγούσαν σε αλλαγή στις εκτιμήσεις του δυναμικού κέρδους των επιχειρήσεων. Τα ευρήματα αποκάλυψαν ότι η επίδραση της αποκάλυψης των ζημιών απομείωσης ήταν αρνητική και ουσιώδης στο περίπου 2-3% της τιμής της μετοχής των εταιρειών.

Ο Vichitsarawong (2008) εξέτασε εάν υπάρχει συσχέτιση της απομείωσης της υπεραξίας με την αποτελεσματικότητα των επιχειρήσεων. Αρκετοί χρηματοοικονομικοί δείκτες χρησιμοποιήθηκαν για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των εταιρειών κατά το έτος που είχε σημειωθεί απομείωση υπεραξίας. Η ανάλυση παλινδρόμησης έδειξε ότι η απομείωση της υπεραξίας

σηματοδότησε μείωση της σχετικής αποτελεσματικότητας των εταιρειών, επιβεβαιώνοντας έτσι τη χρησιμότητα των αριθμών απομείωσης της υπεραξίας στην απεικόνιση των υποκείμενων οικονομικών των εταιρειών. Οι Li, Shroff, Venkataraman, & Zhang (2010) εξέτασαν πόσο σημαντικές είναι οι πληροφορίες που παρέχονται από την απομείωση. Το ερευνητικό ερώτημα αντιμετωπίστηκε διερευνώντας εάν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ ζημιών απομείωσης και επακόλουθης απόδοσης των εταιρειών. Τα ευρήματα έδειξαν ότι οι ζημιές απομείωσης σχετίζονται αρνητικά με τα έσοδα και τα κέρδη κατά τα επόμενα έτη, κάτι που συνάδει με τα αποτελέσματα του Vichitsarawong (2008). Φαίνεται ότι η απομείωση υπεραξίας αποτελεί ισχυρό προγνωστικό παράγοντα για την επιδείνωση της μελλοντικής κερδοφορίας των επιχειρήσεων. Στην πραγματικότητα, είναι λογικό να υποθέσουμε ότι η απομείωση υπεραξίας μπορεί να οφείλεται στην αδυναμία των διευθυντών να εκμεταλλευτούν τα πιθανά οφέλη των προηγούμενων εξαγορών με αρνητικές συνέπειες στα κέρδη των επιχειρήσεων.

Μπορεί να σημειωθεί ότι μελέτες που εξετάστηκαν παραπάνω δεν εξέτασαν εάν τηρήθηκε το ΔΛΠ 36 σε χώρες που ερευνήθηκαν. Φαίνεται ότι οι ερευνητές υπέθεσαν ότι οι συντάκτες των οικονομικών εκθέσεων συμμορφώνονταν με τις απαιτήσεις του προτύπου (Carlin&Finch, 2009). Ωστόσο, όπως προκύπτει από αρκετές μελέτες που διερεύνησαν τη συμμόρφωση με το ΔΛΠ 36, αυτή η υπόθεση μπορεί να μην ισχύει απαραίτητα. Μια επισκόπηση αυτών των εργασιών παρουσιάζεται παρακάτω.

4.8 Έρευνες Σχετικά με την Συμμόρφωση στο ΔΛΠ 36

Το ζήτημα της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης απομείωσης της υπεραξίας, όπως ορίζεται από το ΔΛΠ 36, διερευνήθηκε στην Αυστραλία (Carlin&Finch, 2010), Μαλαισία (Carlinetal., 2009) Χονγκ Κονγκ (Carlin, Finch, &Tran, 2010) και Σιγκαπούρη (Carlin, Finch, &Khairi, 2010). Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε και στις τέσσερις μελέτες ήταν παρόμοια. Οι συγγραφείς συνέκριναν τις γνωστοποιήσεις που έγιναν από εταιρείες με αυτές που απαιτούνται από το ΔΛΠ 36.

Μπορεί να σημειωθεί ότι τα αποτελέσματα είναι εντυπωσιακά συνεπή μεταξύ των χωρών που ερευνήθηκαν. Για παράδειγμα, ένας σημαντικός αριθμός εταιρειών και στις τέσσερις χώρες απέτυχε να παράσχει πληροφορίες για να επιτρέψει τη συμφιλίωση της υπεραξίας που διατέθηκε σε CGU με τη συνολική αναφερόμενη υπεραξία. Μεγάλο ποσοστό εταιρειών δεν αποκάλυψαν CGU που ορίστηκαν για τον σκοπό της

απομείωσης. Μια βασική απαίτηση για την αποκάλυψη της μεθόδου που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της ανακτήσιμης ποσότητας CGUs δεν ικανοποιήθηκε από σημαντικό αριθμό εταιρειών στη Μαλαισία και τη Σιγκαπούρη. Η κακή συμμόρφωση με τις απαιτήσεις για την αποκάλυψη εκπτώσεων και ρυθμών ανάπτυξης παρουσιάστηκε από εταιρείες σε χώρες που ερευνήθηκαν. Όπως φαίνεται από τον Πίνακα 4, περίπου πάνω από το 60% των εταιρειών στο Χονγκ Κονγκ, τη Μαλαισία και τη Σιγκαπούρη απέτυχαν να αποκαλύψουν ρυθμούς ανάπτυξης.

Οι Carlin et al. (2009), Carlin&Finch (2010), Carlin, Finch, & Khairi (2010) and Carlin, Finch, &Tran (2010) πρότειναν ότι οι αποκλίσεις από τις απαιτήσεις γνωστοποίησης μπορούν να εξηγηθούν από δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες λόγω την πολυπλοκότητα του λογιστικού προτύπου. Μια εναλλακτική εξήγηση ήταν ότι η μη συμμόρφωση ήταν προϊόν ευκαιριακής συμπεριφοράς εκ μέρους των διαχειριστών. Αυτή η πρόταση υποστηρίζεται από την τάση να ορίζονται μεγαλύτερα παρά μικρότερα CGU, γεγονός που οδηγεί σε μικρότερη πιθανότητα απώλειας απομείωσης. Στην πραγματικότητα, οι εταιρείες με πολύ επικερδείς CGU μπορούν να αποφύγουν τις ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνοντας σε αυτές τις μονάδες τα περιουσιακά στοιχεία που διαφορετικά θα μπορούσαν να αναγνωριστούν ως απαιτούμενα απομειώσεις απομείωσης (Loneragan, 2010). Για παράδειγμα, εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί μεγαλύτερες ταμειακές ροές συνδυάζεται με ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ανεπαρκείς ταμειακές ροές, τότε η συνολική ταμειακή ροή της CGU θα καλύψει την πραγματική απώλεια απομείωσης του τελευταίου περιουσιακού στοιχείου. Ομοίως, η απροθυμία να αποκαλύψουν έκπτωση και ρυθμούς ανάπτυξης μπορεί να σχετίζεται με την επιθυμία των διευθυντών να χειραγωγούν τις χρεώσεις απομείωσης (Carlin&Finch, 2010).

Μπορεί να σημειωθεί ότι οι παραπάνω μελέτες σχετικά με τη συμμόρφωση με το ΔΛΠ 36 χρησιμοποίησαν μια μέθοδο αξιολόγησης της ανάλυσης. Κατά την συγγραφή της παρούσας εργασίας βρέθηκαν μόνο δύο μελέτες που χρησιμοποίησαν στατιστικές δοκιμές για να τεκμηριώσουν αλλαγές στο επίπεδο συμμόρφωσης με την πάροδο του χρόνου ή για να διερευνήσουν την επίδραση συγκεκριμένων παραγόντων στην συμμόρφωση με το ΔΛΠ 36. Οι Massoudi και συνεργάτες (2010) και οι Berari και συνεργάτες (2011) κατασκεύασαν βαθμολογίες για τη μέτρηση του επιπέδου της συμμόρφωσης. Η έρευνα των Massoudi και συνεργατών (2010) αποκάλυψε ότι το επίπεδο συμμόρφωσης με το ΔΛΠ 36 από εταιρείες στην Αυστραλία και το Ηνωμένο Βασίλειο συσχετίστηκε με τον τύπο ελεγκτή, τη συγκέντρωση ιδιοκτησίας και τον τύπο

της βιομηχανίας. Οι Berari και συνεργάτες (2011) παρείχαν αποδεικτικά στοιχεία ότι το επίπεδο συμμόρφωσης από εταιρείες στην Αυστραλία αυξήθηκε κατά την περίοδο 2006-2009. Οι συγγραφείς διαπίστωσαν επίσης ότι το επίπεδο συμμόρφωσης σχετίζεται με τον τύπο της βιομηχανίας, την ένταση της υπεραξίας, την κερδοφορία των επιχειρήσεων και τον τύπο του ελεγκτή.

4.9 ΔΛΠ 36 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η πρώτη ομάδα του Ελληνικού Ομοιόμορφου Χάρτη Λογαριασμών (GUCA) - Σταθερά περιουσιακά στοιχεία - περιλαμβάνει το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, τα οποία προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια κατά προσέγγιση μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και έξοδα όπως αποσβέσεις. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμοί 10-15) είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσουν ως μέσα δράσης κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους που διαρκεί περισσότερο από ένα έτος (Ν. 2190/1920).

Μπορούν να επεκταθούν, να βελτιωθούν, να συντηρηθούν ή να επισκευαστούν. Οποιαδήποτε βελτίωση έχει ως συνέπεια την αύξηση της ωφέλιμης ζωής τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους, τη μείωση του κόστους λειτουργίας ή τη βελτίωση των συνθηκών χρήσης τους. Το κόστος υπερφορτώνει την αξία κατοχής αυτών των περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς αυτών (PD 1123/1980, άρθρο 1, παράγραφος 2.2.205). Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής τους καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των εξόδων της ομάδας 6 (Ελληνικό Ομοιόμορφο Λογιστικό Διάγραμμα). Τα πάγια ενσώματα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κατοχής ή στο κόστος κατασκευής τους. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής ενός περιουσιακού στοιχείου, η αποκατεστημένη αξία θεωρείται η αξία της κατοχής του (Νόμος 2190/1920, άρθρο 43, παράγραφος 5).

Όταν η εταιρεία εφαρμόζει το ΔΛΠ, τότε η αποτίμηση των ενσώματων παγίων της μπορεί να γίνει μειώνοντας τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης από το κόστος κατοχής αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Όταν υπάρχει αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου, η αύξηση της αξίας θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στο βαθμό που αντιστρέφει μια μείωση αναπροσαρμογής του ίδιου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί ως έξοδο.

Συμπερασματικά, είτε η επιχείρηση υιοθετεί το ΔΛΠ είτε συνεχίζει να εφαρμόζει το ελληνικό GAAP, εφαρμόζει την ίδια πολιτική στην αποτίμηση των ενσώματων

ακινήτοποιήσεων με τη μόνη διαφορά στην πολιτική αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με την ελληνική GAAP, η αποκατεστημένη αξία θεωρείται η αξία της κατοχής της.

Στις 31 Μαρτίου 2004, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 3 (ΔΠΧΑ 3), το οποίο αντικαθιστά το ΔΛΠ 22. Οι λόγοι για τους οποίους το IASB εξέδωσε αυτό το πρότυπο ήταν η μείωση των υπαρχουσών επιλογών που καθορίστηκαν στο αντικατασταθέν ΔΛΠ 22 σύμφωνα με τα εθνικά λογιστικά καθεστάτα και αναζήτηση διεθνούς σύγκλισης στη λογιστική σύγκλιση στη λογιστική για συνενώσεις επιχειρήσεων (Stig, 2004). Με αυτήν την αντικατάσταση, το IASB αλλάζει το ΔΛΠ 16- Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38- Άυλα περιουσιακά στοιχεία. Οι συνενώσεις επιχειρήσεων πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη χρήση της μεθόδου αγοράς. Απαγορεύεται η απόσβεση της υπεραξίας. Αντί για αυτό, πρέπει να ελέγχεται για απομείωση σε ένα έτος ή συχνότερα, εάν συμβάντα ή αλλαγές στις περιστάσεις υποδεικνύουν ότι ενδέχεται να έχει υποστεί βλάβη (www.iasb.com).

Όσον αφορά την GUCA, η υπεραξία περιλαμβάνεται στον Όμιλο 1. Αντιπροσωπεύει την «υπεραξία» ή «φήμη και πελατεία» μιας εταιρείας που προσφέρει συνολική αξία υψηλότερη από εκείνη που προκύπτει από την αξιολόγηση των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων της (Sakellis , 2003). Στο λογαριασμό 16.00 "υπεραξία επιχείρησης (Υπεραξία)" υπολογίζεται η υπεραξία που δημιουργείται κατά τη συγχώνευση ή εξαγορά εταιρειών και ισούται με τη διαφορά μεταξύ της συνολικής τιμής της αγοράς και της πραγματικής αξίας των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων τους (Νόμος 2190/1920). Η Υπεραξία αποσβένεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει αλλά όχι περισσότερο από πέντε χρόνια (G.U.C.A.).

Στον ισολογισμό της Goodys S.A., για το 2018, περιλαμβάνεται επίσης υπεραξία 3393 εκατομμύρια ευρώ που προήλθε από την εξαγορά της θυγατρικής της κατά το προηγούμενο έτος, η οποία αποσβένεται ετησίως με επιτόκιο 5% αντί 20%. Η απόσβεση της υπεραξίας θα γίνει εντός 20 ετών μετά την απόφαση της εταιρείας και όχι σύμφωνα με το άρθρο 43 του νόμου 2190/20, το οποίο ορίζει ότι η υπεραξία αποσβένεται εντός 5 ετών. Κατά συνέπεια, τα ίδια κεφάλαια αυξάνονται σε ποσό περίπου 2.545 εκατομμυρίων ευρώ και τα αποτελέσματα του έτους κλεισίματος αυξάνονται επίσης σε ποσό περίπου 509 χιλιάδων ευρώ.

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, η εταιρεία πρέπει να αποδυναμώσει την υπεραξία σε ένα έτος ή συχνότερα, ενώ η ελληνική GAAP ορίζει ότι η υπεραξία θα αποσβένεται εντός 5 ετών.¹²

¹² Όταν η εταιρεία εφαρμόζει το ΔΛΠ, τότε η αποτίμηση των ενσώματων παγίων της μπορεί να γίνει μειώνοντας τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης από το κόστος κατοχής αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Όταν υπάρχει αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου, η αύξηση της αξίας θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στο βαθμό που αντιστρέφει μια μείωση αναπροσαρμογής του ίδιου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί ως έξοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στο παρόν κεφάλαιο, αφού παρουσιάστηκαν τα επισκόπηση των Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η συνοπτική ιστορική αναφορά στην εξέλιξη της διαδικασίας απομείωσης, και τα βασικά θεσμικά χαρακτηριστικά του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36, αλλά και το θεσμικό πλαίσιο των ΔΛΠ και συγκεκριμένα του ΔΛΠ 36 και συγκριμένα ο σκοπός του· το πεδίο εφαρμογής του· η εννοιολογική του προσέγγιση· το πώς ελέγχει το ΔΛΠ 36 την απομείωση· το πώς αναγνωρίζει το απομειωμένο περιουσιακό στοιχείο· το πώς επηρεάζει την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού· το πώς συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό με τη λογιστική αξία· το πώς αναγνωρίζει και αναστρέφει την ζημιά απομείωσης· και, τέλος εξειδικευμένα θέματα και τρόποι αλληλοεπίδρασης με λοιπά πρότυπα, αλλά και άλλες γνωστοποιήσεις, η εργασία εξετάζει την απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων, και συγκεκριμένα της υπεραξίας, όπως ορίζει το ΔΛΠ 36 αλλά και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Η διαχείριση των αποτελεσμάτων με λογιστικό εργαλείο τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων έχει σημαντικό εύρος στη διεθνή εμπειρική έρευνα και πολυειδή ακαδημαϊκό και θεσμικό διάλογο κυρίως επί των πρακτικών επιμέτρησης της εύλογης αξίας. Τα ευρήματα της παρούσας εργασίας μπορούν να αποτελέσουν βάση για περαιτέρω εμπειρική διερεύνηση. Ποιοτικοί παράγοντες σε επίπεδο εταιρικής διακυβέρνησης όπως, α) ασκούμενοι ελεγκτικοί μηχανισμοί, (σύνθεση και εύρος εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου), β) σύνθεση και εύρος του Δ.Σ. των εισηγμένων επιχειρήσεων, γ) βαθμός αλλαγής του Προέδρου του Δ.Σ. μπορούν να προβάλλουν το επίπεδο επίδρασης των εταιρικών μηχανισμών.

Ποσοτικοί και ποιοτικοί παράγοντες που συνδέονται με λογιστικούς λογαριασμούς όπως, α) επίπεδο αυξομείωσης των αναπροσαρμογών των περιουσιακών στοιχείων βάση του ΔΛΠ 16, β) επίπεδο αυξομείωσης των λειτουργικών ταμειακών ροών, γ) το επίπεδο μεταβολών της λογιστικής και αγοραίας αξίας της επιχείρησης εκφραζόμενο από τον δείκτη αγοραίας προς λογιστική αξία (M/B ratio) και δ) ποιοτικός και ποσοτικός χαρακτηρισμός των εισοδηματικών απωλειών και εσόδων εκφράζουν το βαθμό λογιστικής διακριτότητας. Περαιτέρω και σε επίπεδο συμμόρφωσης με το κανονιστικό πλαίσιο των απομειώσεων, η δια τμηματική αποτύπωση του βαθμού γνωστοποιήσεων βάσει του ΔΛΠ 36 θα αναδείξει μέρος των αιτιάσεων των θεσμικών αποκλίσεων.

Εκτιμάται ότι ο πρόσφατος ακαδημαϊκός διάλογος (LeisenringJetal.,2012 Bath. E.M., 2013) για την αξιοποίηση και επιμέτρηση των περιουσιακών πόρων, αντιστακλά πέραν της λογιστικής και θεσμικής, κυρίως την επιχειρηματική προσέγγιση των πολιτικών επί των στοιχείων ενεργητικού. Η πρακτική σημασία αυτού έγκειται ότι οι επιχειρηματικές στρατηγικές αποτίμησης των περιουσιακών πόρων δεν είναι πάντα ορατές κυρίως όταν συνοδεύουν επενδυτικά σχέδια. Συνέπεια αυτού είναι ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν αποτυπώνει το σύνολο των επιχειρηματικών μοντέλων που υιοθετούνται από τις διοικήσεις. Συνοψίζοντας οι μελλοντικές ερευνητικές προσεγγίσεις μπορούν να αποτυπώσουν μέρος των παραγόντων που συνηγορούν θετικά ή αρνητικά στην επιδιωκόμενη οικονομο- λογιστική πληροφόρηση.¹³

13

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι με βάση τα αποτελέσματα, τα οποία δείχνουν ότι, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των συγκεκριμένων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία πρέπει μελετηθούν προκειμένου να διασφαλίσουμε την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων στο εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Θεοφάνης Καραγιώργιος, Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις ΑΦΟΙ Καραγιώργιου Ο.Ε.
2. Λασκαρίδου Α., Το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 36-Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων. Η Ελληνική πραγματικότητα. Δυνατότητες και προοπτικές σε σχέση με το Διεθνές οικονομικό περιβάλλον, Διδακτορική Διατριβή 2014
3. Μπατσινίλας Ε και Πατατούκας Κ, *Σύγχρονη Λογιστική Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ ΑΘ 2012
4. Νεγκάκης Χ, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές*, 2015
5. Ντζανάτος Δ, *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ 2008
6. Σταματόπουλος Γιάννης, Σταματόπουλος Δημήτρης, Σταματόπουλος Πάρης, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Β' Τόμος Λογιστικό Μέρος (Επιμέτρηση, Ισολογισμοί, Σχέδια λογαριασμών, Συνδέσεις, Υποδείγματα, Αποφάσεις ΣΛΟΤ)*, 2021
7. Θεοφάνης Καραγιώργιος, *Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις ΑΦΟΙ Καραγιώργιου Ο.Ε.
8. GrantThorton, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος Α*, 2016

ΞΕΝΗ

9. Ball, International Financial Reporting Standards: pros and cons for investors, *Accounting and Business Research*, International Accounting Forum
10. Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research*, 36(sup1), 5-27.
11. Bath M,E , “Global Comparability in Financial Reporting: What, Why, How and When?” *China Journal of Accounting Studies*. Vol.1.,2013
12. Beatty, A., & Weber, J. (2006). Accounting discretion in fair value estimates: An examination of SFAS 142 goodwill impairments. *Journal of accounting research*, 44(2), 257-288.
13. Bepari, M. K., Rahman, S. F., & Mollik, A. T. (2011). Compliance with IFRS for goodwill impairment test and firm characteristics affecting it. Retrieved from December, 22, 2011.

14. Carlin, T. M., & Finch, N. (2009). Discount rates in disarray: Evidence on flawed goodwill impairment testing. *Australian Accounting Review*, 19(4), 326-336.
15. Carlin, T. M., Finch, N., & Khairi, K. F. (2010). FRS36 and post-transition compliance quality among Singapore firms. *Asian Review of Accounting*.
16. Carlin, T. M., Finch, N., & Tran, D. M. (2010). IFRS Compliance in the Year of the Pig: The Practice of Goodwill Impairment Testing Among Large Hong Kong Firms During 2007. Available at SSRN 1552703.
17. Christian D. and Ludenbach N., *IFRS Essentials*, Wiley, UK, 2013
18. Deloitte, *IGAAP: A Guide to IFRS Reporting*, LexisNexis Butterworths, UK, 2014
19. FASB. (2001). Summary of Statement No 142. <http://www.fasb.org/summary/stsum142.shtml>
20. Godfrey, J. M., & Koh, P. S. (2009). Goodwill impairment as a reflection of investment opportunities. *Accounting & Finance*, 49(1), 117-140.
21. Guler, L. (2007). Goodwill impairment charges under SFAS 142: Role of executives' incentives and corporate governance (Doctoral dissertation, Texas A & M University).
22. Herrmann, D. R., Pornupatham, S., & Vichitsarawong, T. (2008). The impact of the Asian financial crisis on auditors' conservatism. *Journal of International Accounting Research*, 7(2), 43.
23. Hirschey, M., & Richardson, V. J. (2002). Information content of accounting goodwill numbers. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(3), 173-191.
24. IASB. (2020). International Accounting Standard 36 Impairment of Assets. <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias36.pdf>
25. IASB. (2020). International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations. <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ifrs3.pdf>
26. IASB. (2020). Standards (IFRSs). <http://www.ifrs.org/IFRSs/IAS.htm>
27. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
28. Lapointe, P. (2006). *Causes and consequences of transitional goodwill impairment losses* (Doctoral dissertation, Concordia University).
29. Li, Z., Shroff, P., Venkataraman, R., & Zhang, I. (2010). Causes and Consequences of Goodwill Impairment Losses [Working Paper].
30. Lonergan, W. (2010). Impairment—a commercial perspective. *Managerial Finance*, 36(9), 812-826.
31. Mackenzie B., Coetsee D., Njikizana T., Chamboko R., Colyvas B. and Hanekom B., *Wiley IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, UK, 2013.
32. Massoudi, D., Izan, H., & Tarca, A. (2010). Impair or not to Impair? Factors affecting the application of IAS 36 in Australia and the United Kingdom [Working paper].
33. McKaig, Thomas. "Understanding Impairment Accounting: What It Is and When It Is Used". Bloomsbury Information Ltd (2011). Ramanna, K. (2008). The implications of

- unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 253-281.
34. Nikolai Loren A, Bazley John D, Jones Jefferson P. (2010). "Intermediate accounting (11th ed.) ". Australia: South-Western/Cengage Learning (2010).
35. "Project Update: Accounting for Financial Instruments—Credit Impairment". Financial Accounting Standards Board (2015).
36. PWC, Manual of Accounting IFRS 2014 Pack, Εκδόσεις PWC, UK, 2014
37. Ramanna, K. (2008). The implications of unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 253-281.
38. Ravlic, T. (2003). Goodwill hunting. *Australian CPA*, 73(3), 69-70.
39. Sakellis, E. (2003). *The Pandektis of Accountant. Volume A'*, Sakellis Publications.
40. Schneider, A., & Samkin, G. (2008). Intellectual capital reporting by the New Zealand local government sector. *Journal of Intellectual Capital*.
41. Stig, E., & EFRAG, C. (2004). Comments on Adoption of IFRS 3 Business Combinations.
42. Watts, R. L. (2003). Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. *Accounting horizons*, 17(3), 207-221.
43. Wiecek, I. M., & Young, N. M. (2010). *IFRS Primer International GAAP Basics*. John Wiley & Sons.
44. Wines, G., Dagwell, R., & Windsor, C. (2007). Implications of the IFRS goodwill accounting treatment. *Managerial Auditing Journal*.

ΧΡΗΣΙΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΙ

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016R2067&from=PT>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&from=EN>

<https://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/5869/Nterziotou.pdf?sequence=2>

<https://ir.lib.uth.gr/xmlui/bitstream/handle/11615/49276/17757.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=ED198884D88A25AA.1D031AEA53&version=2004/03/31>

<https://www.thpa.gr/files/general/ea-takeover-opinion-el.pdf>

<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16647/4/KyriakouAlikiMsc2014present.pdf>

<https://static.eudoxus.gr/books/48/chapter-11748.pdf>

https://www.urenio.org/tools/gr/value_analysis.pdf

<https://www.forin.gr/laws/law/3302/dlp-36-apomeiwsh-aksias-periousiakwn-stoixeiwn#>

http://eclass.teipir.gr/openeclass/modules/document/file.php/ACCO138/01_UNIT.pdf

<http://www.eneiset.gr/files/info/%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%91%20%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A4%CE%A5%CE%A0%CE%91.pdf>

<https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=B1F8248501129D78.1D031AEA53&version=2006/11/30>

<https://www.axonaudit.gr/>

<http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf>

<https://eclass4u.gr/wp-content/uploads/2022/04/DEO25-Eclass4u-23o-%CE%9C%CE%AC%CE%B8%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%94%CE%9B%CE%A036-%CE%9C%CE%B5%CE%AF%CF%89%CF%83%CE%B7-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82-%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf>

<https://www.accountancygreece.gr/%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CE%BB%CF%85%CF%83%CE%B7-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CF%81%CE%B5%CF%8D%CE%BD%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%AC%CF%83%CE%B5/>