

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΕ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

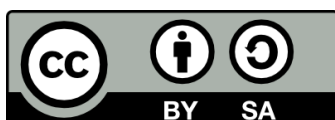
Καθηγητής Αθιανός Στέργιος

ΣΕΡΡΕΣ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2015



Άδειες Χρήσης

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό υπόκειται σε άδειες χρήσης Creative Commons. Για εκπαιδευτικό υλικό, όπως εικόνες, που υπόκειται σε άλλου τύπου άδειας χρήσης, η άδεια χρήσης αναφέρεται ρητώς.



Το έργο αυτό αδειοδοτείται από την Creative Commons Αναφορά Δημιουργού - Παρόμοια Διανομή 4.0 Διεθνές Άδεια. Για να δείτε ένα αντίγραφο της άδειας αυτής, επισκεφτείτε <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.el>.

Χρηματοδότηση

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.

Το έργο «**Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα στο ΤΕΙ Κεντρικής Μακεδονίας**» έχει χρηματοδοτήσει μόνο τη αναδιαμόρφωση του εκπαιδευτικού υλικού.

Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



Κεφάλαιο 4^ο

ΔΛΠ 8

Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λάθη

1	ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	403
2	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	404
3	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	404
4	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	404
5	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ.....	407
5.1	Αλλαγή λογιστικών πολιτικών.....	407
5.2	Λογιστικός χειρισμός αλλαγών λογιστικών πολιτικών	408
6	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ.....	409
6.1	Αλλαγή λογιστικών εκτιμήσεων	409
6.2	Λογιστικός χειρισμός αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων	410
7	ΛΑΘΗ	411
7.1	Λογιστικός χειρισμός διόρθωσης λαθών	411
8	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	411
8.1	Λογιστικές πολιτικές.....	412
8.2	Λογιστικές εκτιμήσεις	414
8.3	Λάθη	414
9	ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ.....	415
10	ΑΣΚΗΣΕΙΣ	416

1 Περίληψη

Το ΔΛΠ 8 καθορίζει την έννοια και τον λογιστικό χειρισμό για τις περιπτώσεις όπου υπάρχουν αλλαγές οι οποίες οφείλονται σε:

- Λογιστικές πολιτικές
- Λογιστικές εκτιμήσεις
- Εντοπισμό λαθών προηγούμενων περιόδων

Οι βασικές διατάξεις του προτύπου είναι οι ακόλουθες:

	Έννοια	Λογιστικός χειρισμός
<u>Λογιστικές πολιτικές</u>	Αλλαγές στις λογιστικές αρχές λόγω υιοθέτησης νέου προτύπου ή κατ' επιλογή της επιχείρησης	Απαιτείται αναδρομική διόρθωση και αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων
<u>Λογιστικές εκτιμήσεις</u>	Αλλαγές στην αποτίμηση ή παρουσίαση μεγεθών με βάση νέα δεδομένα	Επηρεάζουν την τρέχουσα ή και τις επόμενες χρήσεις
<u>Λάθη</u>	Αλλαγές που οφείλονται σε σφάλματα προηγούμενων χρήσεων που εντοπίστηκαν στην τρέχουσα	Απαιτείται αναδρομική διόρθωση και αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων

2 Εισαγωγή

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες στους χρήστες με βάση τις οποίες λαμβάνουν αποφάσεις. Δύο από τα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν είναι η συνάφεια (relevance) και η συγκρισιμότητα (comparability).

Όταν συμβαίνουν γεγονότα τα οποία αλλάζουν την βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων τότε αυτά τα δύο χαρακτηριστικά εκλείπουν μειώνοντας την ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών. Το σχετικό πρότυπο καθορίζει τους κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται έτσι ώστε τέτοιου είδους αλλαγές να λογιστικοποιούνται και να απεικονίζονται με τρόπο που να παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες.

3 Πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. Νο 8 θα εφαρμόζεται στην:

- επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών
- λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές,
- λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις,
- λογιστικοποίηση των μεταβολών που απαιτούνται στις διορθώσεις λαθών.

Οι φορολογικές επιπτώσεις των διορθώσεων λαθών προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών αναμορφώσεων για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του σχετικού προτύπου Δ.Λ.Π. Νο12 «Φόροι Εισοδήματος».

4 Ορισμοί

Το σχετικό πρότυπο δίνει σειρά ορισμών που αφορούν στην διάκριση των τριών βασικών εννοιών τα οποία αναλύει.

Λογιστικές πολιτικές: είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Αναδρομική εφαρμογή: είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, γεγονότα και περιστάσεις υποθέτοντας ότι η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε ισχύ και χρήση.

Μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης: είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή το ποσό της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και, κατά συνέπεια, δεν είναι διορθώσεις λαθών.

Το βασικό σημείο που σχετίζεται με την έννοια της λογιστικής εκτίμησης και της μεταβολής σε αυτή είναι ότι αφορά σε στοιχεία και πληροφορίες που τίθενται κάθε στιγμή στην διάθεση του συντάκτη των οικονομικών καταστάσεων και με βάση αυτά λαμβάνει αποφάσεις που αφορούν την παρούσα κατάσταση και τις μελλοντικές.

Μελλοντική εφαρμογή μεταβολής: λογιστικής πολιτικής και αναγνώρισης της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, είναι:

(α) η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, γεγονότα και περιστάσεις που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής και

(β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

Σημαντικές παραλείψεις ή ανακρίβειες: είναι εκείνες οι παραλήψεις ή ανακρίβειες, οι οποίες μεμονωμένα ή συνολικά, θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, οι οποίες λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.

Η σημαντικότητα εξαρτάται από το **μέγεθος** και το **είδος** της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη από τις περιστάσεις.

Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Λάθη προηγούμενων περιόδων: είναι παραλείψεις ή κακές διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση πληροφοριών που:

- ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση και
- θα έπρεπε να είχαν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παράληψης ή κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

Αναδρομική επαναδιατύπωση: είναι η διόρθωση αναγνώρισης, αποτίμησης και γνωστοποίησης ποσών ή στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε οι αναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται με τρόπο που εξαλείφει την επίδραση του λάθους (σαν να μην είχε συμβεί).

Ανέφικτη: εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

Για μία συγκεκριμένη περίοδο, είναι ανέφικτη η εφαρμογή μεταβολής σε λογιστική πολιτική αναδρομικά ή η αναδρομική επαναδιατύπωση για διόρθωση λάθους αν:

- οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν μπορούν να προσδιοριστούν,
- η αναδρομική εφαρμογή ή επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με προθέσεις της διοίκησης για εκείνη την περίοδο ή
- η αναδρομική εφαρμογή ή επαναδιατύπωση απαιτεί σημαντικές εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων αυτών που:
 - να παρέχει ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την συγκεκριμένη ημερομηνία και
 - θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση

Ο τελευταίος περιορισμός αναφέρεται ουσιαστικά στην πραγματική αδυναμία που υπάρχει να γίνει πλήρης διάκριση των πληροφοριών και στοιχείων που έχει κάποιος στην διάθεση του σε πραγματικό χρόνο (σήμερα) σε σχέση με τις πραγματικές πληροφορίες που είχε στον χρόνο αναφοράς (ημερομηνία που πρέπει να γίνει ή αλλαγή)

5 Λογιστικές πολιτικές

Οι λογιστικές πολιτικές καθορίζονται από τις διατάξεις κάθε εφαρμοστέου προτύπου, σχετικής διερμηνείας, ή κάθε άλλης οδηγίας ή κατεύθυνσης που δίνεται από την επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Στις περιπτώσεις που για κάποιο τύπο συναλλαγής δεν υπάρχει σχετικό πρότυπο ή διερμηνεία, η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει κατά την κρίση της να υιοθετήσει λογιστική πολιτική η οποία θα οδηγεί στην παροχή πληροφοριών, οι οποίες είναι σχετικές και αξιόπιστες.

Σε μία τέτοια περίπτωση η κρίση και η απόφαση της διοίκησης θα πρέπει να βασίζεται σε:

- Πρότυπα, διερμηνείες, και οδηγίες που έχει εκδώσει η επιτροπή για παρόμοιου τύπου συναλλαγές.
- Τους ορισμούς τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης που προβλέπονται στο πλαίσιο εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. (framework)

Αυτό σημαίνει ότι ακόμη και σε περιπτώσεις όπου τα Δ.Π.Χ.Π. δεν καλύπτουν συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών η επιλογή λογιστικής πολιτικής δεν μπορεί να είναι αυθαίρετη αλλά θα πρέπει να κινείται μέσα σε ένα συγκεκριμένο πλαίσιο.

Η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόσει με **συνέπεια** ίδιες λογιστικές πολιτικές για παρόμοιες συναλλαγές.

5.1 Αλλαγή λογιστικών πολιτικών

Ο γενικός κανόνας που υιοθετούν τα Δ.Π.Χ.Π. είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις από χρήση σε χρήση θα πρέπει να συντάσσονται με τις ίδιες λογιστικές πολιτικές.

Αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα πρέπει κατά συνέπεια να είναι σπάνιες και συνήθως οφείλονται σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Αλλαγή ενός λογιστικού προτύπου ή διερμηνείας

- Εάν η αλλαγή οδηγεί σε καταλληλότερη παρουσίαση των γεγονότων ή συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις.

Η πρώτη περίπτωση αφορά αλλαγές λογιστικών πολιτικών που επιβάλλονται σε μία επιχείρηση. Η δεύτερη περίπτωση όμως αφορά την ηθελημένη αλλαγή στην οποία μπορεί να προβεί μία επιχείρηση εφόσον έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η αλλαγή θα οδηγήσει σε ορθότερη παρουσίαση των μεγεθών της.

Θα πρέπει όμως να διευκρινιστεί ότι η υιοθέτηση λογιστικής πολιτικής για νέου τύπου συναλλαγή η οποία δεν υπήρχε προγενέστερα **δεν** συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Παράδειγμα Κατανόησης Νο 1: Κατασκευαστική εταιρεία

Η εταιρεία «Κατασκευές Α.Ε.» ασχολείται με την ανέγερση πολυκατοικιών τις οποίες σχεδιάζει και κατασκευάζει και στην συνέχεια πουλά διαμερίσματα σε ιδιώτες. Στην τρέχουσα χρήση συμμετείχε σε διαγωνισμό για την κατασκευή δημόσιας γέφυρας βάση προδιαγραφών που τέθηκαν από τον εντολέα.

Η διοίκηση της εταιρείας αναγνωρίζει την πώληση των διαμερισμάτων ως πώληση αποθεμάτων με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 18 «Έσοδα» ενώ η αποτίμηση του κόστους των πολυκατοικιών αναγνωρίζεται με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα».

Ο οικονομικός διευθυντής ενημερώνει την διοίκηση ότι η λογιστική παρακολούθηση του έργου κατασκευής της γέφυρας αποτελεί νέο τύπο συναλλαγής και δεν καλύπτεται από τις υφιστάμενες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει η εταιρεία. Κατά την άποψη του θα πρέπει να υιοθετηθεί νέα λογιστική αρχή με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής».

Η ανωτέρω περιγραφόμενη κατάσταση δεν συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής καθώς αναφέρεται σε τύπο συναλλαγής που δεν υπήρχε προηγουμένα.

5.2 Λογιστικός χειρισμός αλλαγών λογιστικών πολιτικών

Μία αλλαγή στις λογιστικές αρχές θα πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά. Αναδρομική εφαρμογή σημαίνει ότι ο νέος τρόπος αποτύπωσης μίας συναλλαγής θα πρέπει να διορθωθεί σωρευτικά για όλες τις προγενέστερες χρήσεις. Ουσιαστικά η διόρθωση γίνεται κάνοντας την

παραδοχή πώς θα είχαν διαμορφωθεί τα ιστορικά μεγέθη που έχουν αποτυπωθεί στις οικονομικές καταστάσεις εάν εφαρμοζόταν η συγκεκριμένη πολιτική πάντα.

Η αναδρομική διόρθωση γίνεται ως εξής:

- Οι σωρευμένη επίδραση από την υιοθέτηση νέας πολιτικής μεταφέρεται στον λογαριασμό «κέρδη εις νέον»
- Η συγκριτική πληροφόρηση θα πρέπει να αναδιατυπώνεται σε κάθε κονδύλι το οποίο επηρεάζεται (αποτελέσματα, ισολογισμός ταμειακές ροές ή κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων)

Δεν επιτρέπεται απόκλιση από αυτόν τον κανόνα εκτός της περίπτωσης που τέτοια διόρθωση είναι ***Ανέφικτη*** με βάση τον ορισμό που δίνει το πρότυπο για την συγκεκριμένη έννοια.

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται στις μεταβατικές διατάξεις που προβλέπονται κατά την υιοθέτηση ενός προτύπου. Οι σχετικές διατάξεις υπερισχύουν του γενικού κανόνα που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο.

6 Λογιστικές εκτιμήσεις

Η διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων είναι μία δυναμική διαδικασία η οποία στηρίζεται στην συνεχή αξιολόγηση δεδομένων και πληροφοριών τα οποία τίθενται στην διάθεση της επιχείρησης. Η διοίκηση της επιχείρησης οφείλει να λαμβάνει και να αξιολογεί τα νέα δεδομένα σε κάθε ημερομηνία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων και να λαμβάνει αποφάσεις για θέματα που αφορούν αποτίμηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση συναλλαγών και γεγονότων.

6.1 Αλλαγή λογιστικών εκτιμήσεων

Αλλαγή λογιστικών εκτιμήσεων υπάρχει όταν υπό το φως νέων δεδομένων η διοίκηση της εταιρείας αποφασίζει να αναπροσαρμόσει μεγέθη που αποτυπώνονται στις οικονομικές της καταστάσεις.

Ενδεικτικά αναφέρουμε περιπτώσεις και γεγονότα τα οποία απαιτούν την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων και πιθανή αναθεώρηση:

- Ωφέλιμη ζωή παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Ανακτησιμότητα απαιτήσεων και εκτίμηση ζημιών απομείωσης
- Ζημιές απομείωσης αποθεμάτων
- Προβλέψεις για δικαστικές υποθέσεις οι οποίες είναι σε εξέλιξη

6.2 Λογιστικός χειρισμός αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων

Ο κανόνας είναι ότι οι αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης στην οποία συμβαίνουν και εάν είναι απαραίτητο και τις επόμενες χρήσεις. Δεν θα πρέπει να γίνεται αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων για τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις.

Παράδειγμα Κατανόησης Νο 2: Αλλαγή λογιστικών εκτιμήσεων

Η διοίκηση της εταιρείας «Εκτίμηση Α.Ε.» κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης αξιολόγησε τις εσωτερικές αναφορές και τα νέα δεδομένα και διαπίστωσε ότι:

- Οι προβλέψεις απομείωσης επισφαλών απαιτήσεων δεν είναι επαρκείς και θα πρέπει να διενεργηθούν συμπληρωματικές
- Η ωφέλιμη ζωή συγκεκριμένης κατηγορίας μηχανολογικού εξοπλισμού πρέπει να επαναπροσδιοριστεί. Συγκεκριμένα απαιτείται μείωση κατά δύο χρόνια (έξι έτη έναντι οκτώ).

Η διενέργεια συμπληρωματικής πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις είναι μία αλλαγή στις λογιστικές εκτιμήσεις η οποία θα επηρεάσει μόνο την τρέχουσα χρήση.

Η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή των μηχανημάτων όμως θα επηρεάσει τον υπολογισμό των αποσβέσεων τόσο της τρέχουσας χρήσης όσο και των επόμενων.

Σε καμία περίπτωση δεν γίνεται αναδρομική διόρθωση ή αναδιατύπωση.

7 Λάθη

Λάθη τα οποία ανακαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο και αφορούν καταστάσεις που προϋπήρχαν μπορεί να οφείλονται σε:

- Μαθηματικά ή υπολογιστικά λάθη
- Λανθασμένη εφαρμογή λογιστικών αρχών
- Κακή ή ελλιπή κατανόηση γεγονότων ή καταστάσεων
- Παραλείψεις ή απάτες.

7.1 Λογιστικός χειρισμός διόρθωσης λαθών

Η διόρθωση των λαθών θα πρέπει να γίνεται αναδρομικά. Αναδρομική διόρθωση σημαίνει ότι το λάθος θα πρέπει να διορθωθεί συσσωρευτικά για όλες τις προγενέστερες χρήσεις. (αναπροσαρμόζουμε αναδρομικά τις οικονομικές καταστάσεις σαν να μην είχε συμβεί ποτέ το λάθος).

Η αναδρομική διόρθωση γίνεται ως εξής:

- Οι σωρευμένη επίδραση μεταφέρεται στον λογαριασμό «κέρδη εις νέον» σε αντιδιαστολή με τον λογαριασμό ή τους λογαριασμούς που διορθώνονται
- Η συγκριτική πληροφόρηση θα πρέπει να αναδιατυπώνεται σε κάθε κονδύλι το οποίο επηρεάζεται (αποτελέσματα, ισολογισμός, ταμειακές ροές ή κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων)

Δεν επιτρέπεται απόκλιση από αυτόν τον κανόνα εκτός της περίπτωσης που τέτοια διόρθωση είναι **Ανέφικτη** με βάση τον ορισμό που δίνει το πρότυπο για την συγκεκριμένη έννοια.

8 Γνωστοποιήσεις

Το πρότυπο απαιτεί σειρά γνωστοποιήσεων οι οποίες πρέπει να γίνονται στις περιπτώσεις όπου υπάρχει αλλαγή στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, τις εκτιμήσεις ή όταν η επιχείρηση διαπιστώνει την ύπαρξη προγενέστερου λάθους.

Για κάθε μία από τις ανωτέρω περιπτώσεις το πρότυπο απαιτεί σειρά γνωστοποιήσεων.

8.1 Λογιστικές πολιτικές

Το ΔΛΠ 1 επιβάλλει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων να γίνεται αναλυτική παράθεση των σημαντικότερων λογιστικών πολιτικών που υιοθετεί η επιχείρηση για την αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών της μεγεθών.

Το ΔΛΠ 8 επιβάλλει σειρά γνωστοποιήσεων οι οποίες αφορούν σε μεταβολή των λογιστικών αρχών.

➤ Γνωστοποιήσεις από την υιοθέτηση νέου προτύπου ή διερμηνείας

Όταν υιοθετείται για πρώτη φορά Πρότυπο ή Διερμηνεία και έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη ή μεταγενέστερη περίοδο, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας,
- ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του προτύπου ή της διερμηνείας,
- το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,
- όταν απαιτείται, μία περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων,
- όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους,
- για την τρέχουσα περίοδο και κάθε συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται, το ποσό της προσαρμογής:
 - για κάθε συγκεκριμένο κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - επαναδιατύπωση των βασικών και μειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 33 (εφόσον εφαρμόζεται),
- το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των συγκριτικών στοιχείων που παρουσιάζονται, στην έκταση που είναι εφικτό και αν η αναδρομική εφαρμογή που απαιτείται δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη περίοδο ή για περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή στη λογιστική πολιτική.

➤ **Εκούσια μεταβολή λογιστικών πολιτικών από την επιχείρηση**

Όταν μεταβολή σε λογιστική πολιτική γίνεται κατ' επιλογή της επιχείρησης και έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη ή επόμενη περίοδο, θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,
- τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση,
- για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - επαναδιατύπωση των βασικών και μειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 33 (εφόσον εφαρμόζεται),
- το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των συγκριτικών στοιχείων που παρουσιάζονται, στην έκταση που είναι εφικτό και αν η αναδρομική εφαρμογή που απαιτείται δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη περίοδο ή για περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή στη λογιστική πολιτική.

Οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.

Όταν ένα πρότυπο ή διερμηνεία έχει εκδοθεί αλλά δεν έχει τεθεί ακόμη σε ισχύ η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός. Θα πρέπει επίσης να διατυπώνει πληροφορίες με τις εκτιμήσεις της για τις πιθανές επιπτώσεις από την υιοθέτηση του νέου Προτύπου ή Διερμηνείας.

8.2 Λογιστικές εκτιμήσεις

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί

- το **είδος** και το **ποσό** μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους, .
- Όταν η γνωστοποίηση της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους δεν είναι εφικτή η επιχείρηση θα πρέπει να αναφέρει το γεγονός αυτό.

8.3 Λάθη

Εφόσον η επιχείρηση προχωρά στην αναδρομική διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- τη φύση του λάθους της προγενέστερης περιόδου (δίνοντας περιγραφική ανάλυση του είδους του λάθους),
- για κάθε συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται, το ποσό της διόρθωσης που έγινε:
 - για κάθε συγκεκριμένο κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάστηκε και
 - επαναδιατύπωση των βασικών και μειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 33 (εφόσον εφαρμόζεται)
- το ποσό της διόρθωσης στην αρχή της παλαιότερης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται και
- αν η αναδρομική επαναδιατύπωση δεν είναι εφικτή τον λόγω για τον οποίο αυτό δεν έγινε και τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση διόρθωσε το λάθος.

Οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.

9 Ερωτήσεις

- 1) Τι είναι λογιστική εκτίμηση, λογιστική πολιτική και λάθος
- 2) Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός όταν υπάρχει αλλαγή στην λογιστική πολιτική μίας επιχείρησης.
- 3) Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός όταν υπάρχει αλλαγή στην λογιστική εκτίμηση μίας επιχείρησης
- 4) Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός όταν υπάρχει μία επιχείρηση διαπιστώνει την ύπαρξη λάθους σε προγενέστερη οικονομική της κατάσταση
- 5) Ο λογιστής της εταιρείας «Αναδρομικές Διορθώσεις Α.Ε.» σε συζήτηση που είχε με τον διευθυντή παραγωγής διαπίστωσε ότι η ωφέλιμη ζωή των μηχανημάτων εργοστασίου που υπολογίζεται σε δέκα χρόνια δεν είναι σωστή. Ο διευθυντής παραγωγής εκτιμά ότι με βάση την τεχνολογία που υπάρχει σήμερα ο συγκεκριμένος εξοπλισμός θα πρέπει να αποσβένεται σε έξι χρόνια. Επίσης ο διευθυντής παραγωγής του είπε ότι ο πιο ακριβής τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων θα ήταν όχι τα χρόνια λειτουργίας αλλά οι ώρες. Ο λογιστής σας θέτει τους προβληματισμούς του για το εάν θα πρέπει να δεχτεί τις απόψεις του διευθυντή παραγωγής και τι επιπτώσεις θα έχουν στις οικονομικές καταστάσεις.

10 Ασκήσεις

1. Διόρθωση λάθους

Η ΑΔΕΙΑ ΑΕ έχει στόλο ταξί και αποσβένει τα ταξί σε 10έτη ενώ τις άδειες των ταξί σε 50 έτη. Η ετήσια απόσβεση που αναλογεί στις άδειες για όλο το στόλο είναι €30,000. Εκ παραδρομής η ΑΔΕΙΑ δε διενέργησε αποσβέσεις για τις άδειες για τη χρήση που έληξε 31/12/06. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 20%. Η μεταφορά μη διενεργηθεισών αποσβέσεων αναγνωρίζεται φορολογικά. Δίνονται τα ακόλουθα πριν τη διόρθωση του λάθους:

	2007	2006
Μικτό κέρδος	350,000	320,000
Γενικά έξοδα συμπεριλαμβανομένων αποσβέσεων	(150,000)	(90,000)
Καθαρό κέρδος προ φόρου	200,000	230,000
Φόροι	(40,000)	(46,000)
Καθαρό κέρδος	160,000	184,000
Σωρευμένα κέρδη έναρξης	234,000	50,000
Σωρευμένα κέρδη λήξης	394,000	234,000

Ζητούμενο

Να παρουσιαστεί η αναμόρφωση που πρέπει να γίνει για να απεικονιστεί η διόρθωση του λάθους

Επίλυση

Η εταιρεία θα πρέπει να αναμορφώσει την συγκριτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων προκειμένου να ενσωματώσει τις αποσβέσεις ποσού 30,000.

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων (Απόσπασμα)	2007	2006	
Μικτό κέρδος	350,000	320,000	
Γενικά έξοδα συμπεριλαμβανομένων αποσβέσεων	(150,000)	(120,000)	1
Καθαρό κέρδος προ φόρου	200,000	200,000	
Φόροι	(40,000)	(40,000)	2

Κεφάλαιο 4^ο : ΔΛΠ 8 - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λάθη

Καθαρό κέρδος	160,000	160.000	
---------------	---------	---------	--

1. Τα αναμορφωμένα γενικά έξοδα υπολογίζονται 90,000 πλέον αποσβέσεις 30,000
2. Ο φόρος εισοδήματος θα πρέπει να υπολογιστεί ξανά με βάση τα σωστά αποτελέσματα $200.000 * 20\% = 40,000$. Η μείωση κατά 6.000 αφορά την επίδραση από τις αποσβέσεις ($30,000 * 20\%$). Ο χειρισμός σχετικά με τους φόρους προϋποθέτει ότι αναγνωρίζεται φορολογικά η μετάθεση φορολογητέου εισοδήματος. Στην Ελληνική φορολογική πρακτική δεν επιτρέπονται τέτοιου είδους αναδρομικές διορθώσεις του φορολογητέου εισοδήματος.

Η εταιρεία θα πρέπει να αναμορφώσει και την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ως εξής:

		2007	2006
Σωρευμένα κέρδη έναρξης	1	234.000	50.000
Διόρθωση λάθους	2	-24.000	0
Αναμορφωμένα κέρδη έναρξης	3	210.000	50.000
Κέρδη χρήσης		160.000	160.000
Σωρευμένα κέρδη λήξης	3	370.000	210.000

1. Τα σωρευμένα κέρδη έναρξης της τρέχουσας χρήσης θα πρέπει να συμφωνούν με αυτά που η εταιρεία είχε προηγούμενα δημοσιεύσει δηλαδή 234,000.
2. Η καθαρή μετά από φόρους επίδραση του λάθους θα πρέπει να παρουσιάζεται διακεκριμένα. ($30,000 - 6,000 = 24,000$)
3. Τα αναμορφωμένα κέρδη έναρξης θα πρέπει να συμφωνούν με την διορθωμένη συγκριτική πληροφόρηση

2. Μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων

Η ΠΑΓΙΑ ΑΕ ιδρύθηκε την 1/1/2004 και την 31/12/06 έχει τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία είχε εκτιμήσει τις ακόλουθες ωφέλιμες ζωές:

	Αρχικό κόστος	Ωφέλιμη ζωή
Κτήρια	\$20.000.000	20 έτη
Μηχανήματα	\$10.000.000	10 έτη
Έπιπλα και σκεύη	\$4.000.000	8 έτη

Την 1/1/07 η εταιρία μετά από έκθεση εκτιμητών αποφάσισε να αναθεωρήσει τις υπολειπόμενες ωφέλιμες ζωές των στοιχείων της ως ακολούθως:

Κτήρια	12 έτη
Μηχανήματα	5 έτη
Έπιπλα και σκεύη	3 έτη

Ζητούμενο

Να παρουσιαστεί ο λογιστικός χειρισμός της εταιρείας σχετικά με την μεταβολή των λογιστικών εκτιμήσεων καθώς και οι σχετικές γνωστοποιήσεις

Επίλυση

Ο πίνακας παγίων με τις σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την 31.12.06 με βάση τις προηγούμενες εκτιμήσεις για την ωφέλιμη ζωή είναι ως εξής:

	Αξία κτήσης	Σ. Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη	
Κτήρια	20.000.000	3.000.000	17.000.000	1
Μηχανήματα	10.000.000	3.000.000	7.000.000	2
Έπιπλα	4.000.000	1.500.000	2.500.000	3
Σύνολα	34.000.000	7.500.000	26.500.000	

1	$20.000.000/20\text{χρόνια} = 1.000.000$ ετήσια απόσβεση * 3 χρόνια = 3.000.000 σωρευμένη απόσβεση
2	$10.000.000/10\text{χρόνια} = 1.000.000$ ετήσια απόσβεση * 3 χρόνια = 3.000.000 σωρευμένη απόσβεση
3	$4.000.000/8\text{χρόνια} = 500.000$ ετήσια απόσβεση * 3 χρόνια = 1.500.000 σωρευμένη απόσβεση

Κεφάλαιο 4^ο : ΔΛΠ 8 - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λάθη

Οι εκτιμήσεις για την υπολειπόμενη διάρκεια ζωής θα πρέπει να γίνουν επί της αναπόσβεστης αξίας την 31.12.06.

Ο πίνακας παγίων με τις σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την 31.12.07 με βάση τις νέες εκτιμήσεις για την ωφέλιμη ζωή είναι ως εξής:

	Αξία κτήσης	Σ. Αποσβέσεις 31.12.06		Αποσβέσεις χρήσης	Αναπόσβεστη
Κτήρια	20.000.000	3.000.000	1	1.416.667	15.583.333
Μηχανήματα	10.000.000	3.000.000	2	1.400.000	5.600.000
Έπιπλα	4.000.000	1.500.000	3	833.333	1.666.667
Σύνολα	34.000.000	7.500.000		3.650.000	22.850.000

Οι υπολογισμοί των αναμορφωμένων αποσβέσεων έγιναν ως εξής:

1	Αναπόσβεστη αξία/υπολειπόμενη ζωή	$17.000.000/12 = 1.416.667$
2		$7.000.000/5 = 1.400.000$
3		$2.500.000/3 = 833.333$

Η εταιρεία θα πρέπει να γνωστοποιήσει την επίδραση στις αποσβέσεις από την μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης:

		Νέες αποσβέσεις μείον προηγούμενες	
Κτήρια	416.667	1.416.667	1.000.000
Μηχανήματα	400.000	1.400.000	1.000.000
Έπιπλα	333.333	833.333	500.000
Σύνολα	1.150.000	3.650.000	2.500.000

3. Μεταβολές λογιστικών αρχών

Η ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΑΕ αποφάσισε να αλλάξει τη λογιστική αρχή της αποτίμησης των αποθεμάτων της από τη μέθοδο μεσοσταθμικού κόστους στη μέθοδο FIFO. Από την μεταβολή η αλλαγή στην αποτίμηση του αποθέματος εκτιμήθηκε ως εξής:

31/12/05: αύξηση €10 χιλ.

31/12/06: αύξηση €25 χιλ.

31/12/07: αύξηση €40 χιλ.

Την 31/12/05 τα σωρευμένα κέρδη ήταν €300,000 ενώ τα απόσπασμα από την κατάσταση αποτελεσμάτων είχε ως εξής πριν ληφθούν υπόψη οι επιδράσεις από την αποτίμηση του αποθέματος είναι ως εξής:

	2007	2006
Πωλήσεις	300,000	200,000
Κόστος πωληθέντων	100,000	80,000
Μικτό κέρδος	200,000	120,000
Έξοδα	80,000	60,000
Καθαρό κέρδος	120,000	60,000

Ζητούμενο

Να παρουσιαστεί η μεταβολή στην λογιστική αρχή της εταιρείας

Επίλυση

Η διόρθωση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές θα πρέπει να γίνεται αναδρομικά για όσες προηγούμενες χρήσεις επηρεάζονται. Επίσης θα πρέπει να γίνεται διόρθωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

Η διορθωμένη κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων θα είναι ως εξής:

Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων		2007	2006
Υπόλοιπό έναρξης		360.000	300.000
Επίδραση από αλλαγή λογιστικών αρχών		25.000	10.000
Αναμορφωμένο υπόλοιπο έναρξης		385.000	310.000
Κέρδη χρήσης		135.000	75.000
Υπόλοιπο λήξης		520.000	385.000

Κεφάλαιο 4^ο : ΔΛΠ 8 - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων & Λάθη

Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων	
Δημοσιευμένα Σωρευμένα κέρδη 31.12.2005	300.000
Επίδραση από αύξηση αποθέματος	10.000
Αναμορφωμένα κέρδη 31.12.2005	310.000
Δημοσιευμένα Κέρδη χρήσεως 2006	60.000
Μείον επίδραση από αύξηση αρχικού αποθέματος	-10.000
Πλέον επίδραση από αύξηση τελικού αποθέματος	25.000
Αναμορφωμένα κέρδη χρήσεως 2006	75.000
Αναμορφωμένα σωρευμένα κέρδη 31.12.2006	385.000

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με την ενσωμάτωση των αποτιμήσεων στο τελικό απόθεμα είναι η ακόλουθη:

	2007	2006
Πωλήσεις	300.000	200.000
Κόστος πωληθέντων	-85.000	-65.000
Έξοδα	-80.000	-60.000
Καθαρό κέρδος	135.000	75.000

Κόστος πωληθέντων	2007	2006
Αρχικός καταλογισμός	100.000	80.000
Πλέον επίδραση από αύξηση αρχικού αποθέματος	25.000	10.000
Μείον επίδραση από αύξηση τελικού αποθέματος	-40.000	-25.000
	85.000	65.000