

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34

«ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

Να καθορίσει ένα ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς και να προσδιορίσει τις αρχές αναγνώρισης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο.

Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν:

- ✓ την ικανότητα μιας εταιρίας να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές,
- ✓ την οικονομική της θέση και
- ✓ τη ρευστότητα της.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 34 δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση δημοσίευσης ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου.

Όμως, οι αρχές των κρατών συχνά απαιτούν οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, οι οποίες συμμορφώνονται με τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και τις γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 34.

Οι εισηγμένες εταιρίες ενθαρρύνονται σε παροχή ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών τουλάχιστον κατά το τέλος του 1ου εξαμήνου του οικονομικού έτους και όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενδιάμεση περίοδος: Μία περίοδος χρηματοοικονομικής αναφοράς μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά: Μια οικονομική αναφορά που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π. 1) είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π. 34) για μια ενδιάμεση περίοδο.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η ενδιάμεση οικονομική αναφορά, προορίζεται να παρέχει μια ενημέρωση-επικαιροποίηση πάνω στην τελευταία πλήρη σειρά των ετήσιων καταστάσεων (σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1), περιλαμβάνοντας τουλάχιστον, τις ακόλουθες συνιστώσες:

Συνοπτική Κατάσταση Οικονομικής Θέσης
Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
Συνοπτική Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
Συνοπτική Κατάσταση Ταμιακών Ροών
Επιλεγμένες Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Συνεπώς, εστιάζεται σε νέα γεγονότα, νέες καταστάσεις, νέες δραστηριότητες και δεν επαναλαμβάνει πληροφορίες που μπορούν να βρεθούν στις τελευταίες πλήρεις οικονομικές καταστάσεις.

ΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι ενδιάμεσες καταστάσεις, πρέπει να περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις που ορίζει το παρόν Πρότυπο.

Τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων πλήρους ή συνοπτικής, για μια ενδιάμεση περίοδο.

Μια ενδιάμεση έκθεση καταρτίζεται σε ενοποιημένη βάση, όταν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ήταν ενοποιημένες.

Παρέχει καθοδήγηση για τη δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Η δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση αναφορά, πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 1 για μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΕΣ ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

Απαραίτητη η πρόσβαση του χρήστη στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική έκθεση της επιχείρησης.

Απαραίτητη η γνωστοποίηση ουσιωδών γεγονότων ή συναλλαγών.

Επιπλέον, η οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει τις εξής πληροφορίες:

Δήλωση εφαρμογής των ίδιων λογιστικών αρχών και μεθόδων υπολογισμού με αυτών που εφαρμόστηκαν στις ετήσιες καταστάσεις (εάν έγινε αλλαγή γνωστοποιείται η φύση της και η επίδραση που είχε)

Επεξηγήσεις για την εποχικότητα και περιοδικότητα των ενδιάμεσων δραστηριοτήτων

Τη φύση και το ποσό ασυνήθιστων στοιχείων που έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις

Τη φύση και το ποσό μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων με σημαντική επίδραση

Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων

ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΕΣ ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ - ΣΥΝΕΧΕΙΑ

Μερίσματα που πληρώνονται ξεχωριστά για κοινές και άλλες μετοχές

Ορισμένες πληροφορίες ανά τομείς, όπως τα έσοδα, τα κέρδη ή οι ζημίες, κλπ. μόνο εάν το Δ.Π.Χ.Α. 8 «Λειτουργικοί τομείς» απαιτεί η εταιρία να γνωστοποιεί την κατά τομέα πληροφόρηση στις ετήσιες οικονομικές της καταστάσεις

Σημαντικά γεγονότα μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν αντικατοπτρίζονται στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά
Επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της εταιρίας, κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου

Άλλα πρότυπα καθορίζουν επιπλέον γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.
Θα πρέπει να γνωστοποιείται εάν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά, είναι σύμφωνη με το παρόν Δ.Λ.Π. 34.

ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι ενδιάμεσες αναφορές (π.χ. 9μηνο), πρέπει να περιλαμβάνουν:

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου (π.χ. 30.9) με συγκρίσιμη Κατάσταση του τέλους της προηγούμενης χρήσης (π.χ. 31.12)

Καταστάσεις Αποτελεσμάτων για την τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο (π.χ. 1.7-30.9), σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος (π.χ. 1.1-30.9) και οι αντίστοιχες συγκρίσιμες περίοδοι της προηγούμενης χρήσης

Κατάσταση Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος (π.χ. 1.1-30.9) και η αντίστοιχη περίοδος της προηγούμενης χρήσης

Κατάσταση Ταμιακών Ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος (π.χ. 1.1-30.9) και η αντίστοιχη περίοδος της προηγούμενης χρήσης

Για επιχειρήσεις έντονα εποχιακές, το ΔΛΠ 34 ενθαρρύνει αλλά δεν υποχρεώνει, επιπλέον, οικονομικές καταστάσεις για το τελευταίο δωδεκάμηνο, με λήξη την ημερομηνία λήξης της περιόδου.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ

Η σημαντικότητα εκτιμάται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου.

Όταν γίνονται εκτιμήσεις της σημαντικότητας, αναγνωρίζεται ότι οι ενδιάμεσες αποτιμήσεις μπορεί να βασίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό σε εκτιμήσεις από ότι οι αποτιμήσεις των ετήσιων οικονομικών δεδομένων.

Τόσο το Δ.Λ.Π. 1 όσο και το Δ.Λ.Π. 8 ορίζουν ότι ένα στοιχείο είναι σημαντικό, αν η παράλειψη ή η κακή διατύπωσή του, θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Τα δύο αυτά πρότυπα δεν αναφέρουν συγκεκριμένα ποσά για τη σημαντικότητα.

Μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές ή εκτιμήσεις γνωστοποιούνται στις καταστάσεις της ενδιάμεσης περιόδου, για την καλύτερη κατανόηση της οικονομικής θέσης της εταιρίας (Δ.Λ.Π. 8).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Είναι απαραίτητη η εφαρμογή των ίδιων λογιστικών αρχών, κανόνων και μεθόδων στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις όπως και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Για πιο αντικειμενική εικόνα των οικονομικών αναφορών:

Οι αποτιμήσεις για τις ενδιάμεσες αναφορές, πρέπει να γίνονται πάνω σε μια βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου. Έτσι, η συχνότητα των αναφορών δεν επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της εταιρίας.

Κάθε ενδιάμεση περίοδος θεωρείται ως τμήμα ενός ευρύτερου οικονομικού έτους.

Για παράδειγμα: Το έξοδο φόρου εισοδήματος καταχωρίζεται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμικού ετήσιου συντελεστή που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά ή περιπτωσιακά μέσα σε ένα οικονομικό έτος δεν πρέπει να προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, αν αυτός ο προκαταλογισμός ή η αναβολή δεν θα ήταν ορθά κατά το τέλος του οικονομικού έτους της εταιρίας (π.χ. έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις).

Μερικές εταιρίες σταθερά κερδίζουν περισσότερα έσοδα σε ορισμένες ενδιάμεσες περιόδους ενός οικονομικού έτους παρά σε άλλες ενδιάμεσες περιόδους (π.χ. εποχιακά έσοδα των λιανοπωλητών).

Τα έσοδα αυτού του είδους αναγνωρίζονται με την πραγματοποίησή τους.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Δαπάνες που πραγματοποιούνται με ακανόνιστο τρόπο κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς μόνο αν είναι ορθό οι εταιρίες να προκαταλογίζουν ή να αναβάλλουν τον καταλογισμό αυτού του είδους των δαπανών κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

Οι διαδικασίες επιμέτρησης που ακολουθούνται σε μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σχεδιάζονται για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας της προκύπτουσας πληροφόρησης και της κατάλληλης γνωστοποίησης όλων των ουσιαστικών οικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με την κατανόηση της οικονομικής θέσης ή επίδοσης της εταιρίας.

ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

Αν γίνει εκούσια αλλαγή λογιστικής πολιτικής εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία, επαναδιατυπώνονται οι προηγούμενες ενδιάμεσες καταστάσεις της χρήσης και της προηγούμενης συγκρίσιμης αν είναι δυνατό, ενώ αν δεν είναι, μέχρι την ημερομηνία που είναι εφικτό.

Εξασφαλίζεται η εφαρμογή μιας μοναδικής λογιστικής πολιτικής σε μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών για ένα ολόκληρο οικονομικό έτος.

Απαιτείται η εφαρμογή κάθε μεταβολής σε λογιστική πολιτική εντός του τρέχοντος οικονομικού έτους είτε αναδρομικά είτε, αν αυτό δεν είναι εφικτό, μελλοντικά, όχι όμως αργότερα από την έναρξη του οικονομικού έτους.

ΑΣΚΗΣΗ 1

Μια επιχείρηση που συντάσσει τριμηνιαίες οικονομικές αναφορές και υπόκειται σε αναλογικό φορολογικό συντελεστή (για καθαρά κέρδη μέχρι 40.000 € φορολογικός συντελεστής 20%, για τα άνω των 40.000 € καθαρά κέρδη φορολογικός συντελεστής 40%) αναμένει να έχει καθαρά κέρδη κάθε τρίμηνο 20.000 €. Πώς θα κατανέμεται η φορολογική δαπάνη;

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 1

Ο αναμενόμενος πληρωτέος φόρος εισοδήματος για καθαρά κέρδη 80.000 € (4 τρίμηνα από 20.000 €) είναι:

$$(40.000 \times 20\%) + (40.000 \times 40\%) = 8.000 + 16.000 = 24.000 \text{ €}.$$

Συνεπώς το ποσό αυτό θα πρέπει η επιχείρηση να το καταναείμει στις ενδιάμεσες περιόδους εφαρμόζοντας ένα μέσο ετήσιο σταθμικό συντελεστή 30%.

Έτσι, η κατανομή της φορολογικής δαπάνης έχει ως εξής:

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 1

	1 ^ο Τρίμηνο	2 ^ο Τρίμηνο	3 ^ο Τρίμηνο	4 ^ο Τρίμηνο	ΕΤΗΣΙΑ
Καθαρά Κέρδη	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
Δαπάνη Φόρου	6.000	6.000	6.000	6.000	24.000

ΑΣΚΗΣΗ 2

Μια επιχείρηση συντάσσει τριμηνιαίες οικονομικές αναφορές και λόγω της εποχικότητας των πωλήσεων της θα έχει κέρδη 48.000 € το πρώτο τρίμηνο και ζημιές 16.000 € σε κάθε ένα από τα επόμενα τρίμηνα, θα έχει δηλαδή τελικό ετήσιο αποτέλεσμα μηδενικό. Ο αναμενόμενος μέσος ετήσιος φορολογικός συντελεστής εκτιμάται σε 20% των καθαρών κερδών και θα χρησιμοποιηθεί επί των αποτελεσμάτων κάθε ενδιάμεσης περιόδου. Ποια η κατανομή της φορολογικής δαπάνης;

ΑΣΚΗΣΗ 2

Καθαρά Κέρδη	48.000	(16.000)	(16.000)	(16.000)	0
Δαπάνη Φόρου	9.600	(3.200)	(3.200)	(3.200)	0