


Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 8 “Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη”

Σκοπός του προτύπου

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. 

Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

Λογιστικές Πολιτικές Ορισμός και Επιλογή

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

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

Όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίσταση, η λογιστική πολιτική ή λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας και την εξέταση κάθε σχετικής Οδηγίας Εφαρμογής εκδοθείσας από το Σ.Δ.Λ.Π. για το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία. (δηλαδή η λογιστική πολιτική θα εφαρμόζεται με βάση τα οριζόμενα στο αντίστοιχο πρότυπο ή διερμηνεία που συνδέεται με το γεγονός)

Λογιστικές Πολιτικές Ορισμός και Επιλογή

Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίπτωση, η διοίκηση θα αναπτύξει και θα εφαρμόσει κατά την κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι:

- (α) Σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών, και
- (β) να είναι αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:

- (i) παρουσιάζουν αξιόπιστα την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας
- (ii) αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων, άλλων γεγονότων και περιστάσεων και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο
- (iii) να είναι ουδέτερες, δηλαδή ελεύθερες από προκατάληψη
- (iv) συντηρητικές
- (v) πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.

Εφαρμογή λογιστικής πολιτικής κατά την κρίση της Διοίκησης

Κατά την απόφαση που περιγράφηκε στην ανωτέρω διαφάνεια, η διοίκηση θα αναφερθεί και θα εξετάσει την εφαρμοστικότητα των ακόλουθων πηγών κατά φθίνουσα σειρά:

- (α) τις απαιτήσεις και τις οδηγίες των Προτύπων και των Διερμηνειών, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα, και
- (β) τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις έννοιες αποτίμησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που τίθενται στο Πλαίσιο.
- γ) πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων Σωμάτων που θέτουν πρότυπα (πχ. US GAAP) οι οποίες χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων, άλλα έντυπα λογιστικής και αποδεκτές κλαδικές πρακτικές, στην έκταση που αυτά δεν έρχονται σε σύγκρουση με τα α) και β).

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

Η οντότητα θα επιλέγει και θα εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός αν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Αν ένα Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια κατηγοριοποίηση, η πιο κατάλληλη λογιστική πολιτική πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται με συνέπεια σε κάθε κατηγορία.

Συγκρισιμότητα οικονομικών καταστάσεων

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σε βάθος χρόνου ώστε να εξατομικεύουν τις τάσεις στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και στις ταμιακές ροές της. Συνεπώς, εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές σε κάθε περίοδο και από μία περίοδο στην άλλη εκτός αν μεταβολή λογιστικής πολιτικής πληροί τα κριτήρια για μεταβολή λογιστικής πολιτικής.

Μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές

Η οντότητα θα αλλάξει μία λογιστική πολιτική μόνον εφόσον η μεταβολή:

- (α) απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία, ή
- (β) καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στην οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.

Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν μεταβολές λογιστικών πολιτικών:

- α) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα ή περιστάσεις που διαφέρουν στην ουσία από προηγούμενα γεγονότα ή συναλλαγές και
- β) η εφαρμογή μιας νέας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα ή περιστάσεις που δε συνέβαιναν προηγουμένως ή που ήταν επουσιώδη.
- γ) η αρχική εφαρμογή μιας πολιτικής αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια ή ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι μία μεταβολή λογιστικής πολιτικής, αλλά αυτό αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38 μάλλον παρά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

Λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

- (α) η οντότητα θα λογιστικοποιεί μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, του Προτύπου ή της Διερμηνείας
- (β) όταν η οντότητα αλλάζει λογιστική πολιτική κατά την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας που δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν εκείνη τη μεταβολή ή αλλάζει λογιστική πολιτική εκουσίως, θα εφαρμόζει τη μεταβολή αναδρομικά.

2.5 Αναδρομική εφαρμογή

Όταν εφαρμόζεται αναδρομικά κάποια αλλαγή σε λογιστική πολιτική, η οντότητα θα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους (συνήθως του Υπολοίπου εις νέο) και των άλλων συγκριτικών ποσών για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή

Όταν απαιτείται αναδρομική εφαρμογή, θα εφαρμόζεται μεταβολή σε λογιστική πολιτική αναδρομικά εκτός αν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο, είτε η σωρευτική επίδραση της μεταβολής. Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η 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:

- (α) οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,
- (β) η αναδρομική εφαρμογή η αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο, ή
- (γ) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί αξιολογες εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων αυτών που:
 - (i) να παρέχει ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) της αναγνώρισης, αποτίμησης ή γνωστοποίησης των ποσών, και
 - (ii) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση από άλλες πληροφορίες.

Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή

- Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι επιδράσεις της μεταβολής λογιστικής πολιτικής που αφορούν ειδικά την περίοδο στην συγκριτική πληροφόρηση μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οντότητα θα εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την νωρίτερη περίοδο για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική εφαρμογή, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος.
- Στην περίπτωση αυτή, θα αναπροσαρμόσει το υπόλοιπο έναρξης των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού των περιόδων αυτών. Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να εφαρμόσει τη νέα λογιστική πολιτική από την πρώτη περίοδο κατά την οποία κάτι τέτοιο καθίσταται εφικτό.

Γνωστοποιήσεις (1)-Μεταβολή λογιστικής πολιτικής

- Όταν η για πρώτη φορά εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο και θα είχε ή θα μπορούσε να έχει την επίδραση αυτή σε μελλοντικές περιόδους η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:
 - α) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας
 - β) όταν απαιτείται, ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του (της)
 - γ) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής
 - δ) όταν απαιτείται, μία περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων
 - ε) όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους
 - στ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 Κέρδη κατά μετοχή εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,
 - ζ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό

Γνωστοποιήσεις (1)-Μεταβολή λογιστικής πολιτικής

- Όταν η για πρώτη φορά εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο και θα είχε ή θα μπορούσε να έχει την επίδραση αυτή σε μελλοντικές περιόδους η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:
 - α) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας
 - β) όταν απαιτείται, ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του (της)
 - γ) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής
 - δ) όταν απαιτείται, μία περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων
 - ε) όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους
 - στ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 Κέρδη κατά μετοχή εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,
 - ζ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό

Γνωστοποιήσεις (2)-Μεταβολή λογιστικής πολιτικής

Όταν εκούσια μεταβολή σε λογιστική πολιτική έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο και θα είχε ή θα μπορούσε να έχει την επίδραση αυτή σε μελλοντικές περιόδους αλλά δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

- α) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής
- β) τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση
- γ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή
- δ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό και
- ε) αν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο ή περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής. Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των μεταγενέστερων περιόδων.

Γνωστοποιήσεις (3)-Μεταβολή λογιστικής πολιτικής

Όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει εφαρμόσει νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία που έχει εκδοθεί αλλά που δεν ισχύει ακόμη, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:

α) το γεγονός αυτό και

β) γνωστές ή ευλόγως εκτιμώμενες πληροφορίες που σχετίζονται με την εκτίμηση της πιθανής επίδρασης της εφαρμογής νέου Προτύπου ή Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο της για πρώτη φορά εφαρμογής. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 30, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη γνωστοποίηση:

α) του τίτλου του νέου Προτύπου ή της Διερμηνείας

β) του είδους της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής

γ) της ημερομηνίας που απαιτείται η εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας

δ) της ημερομηνίας που σχεδιάζει να εφαρμόσει αρχικά το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία

ε) είτε:

i) μια αναφορά στο αντίκτυπο που αναμένεται να έχει η αρχική εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ή

ii) μία σχετική δήλωση αν το αντίκτυπο αυτό δεν είναι γνωστό ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί εύλογα.

Παράδειγμα 1

- Η εταιρεία Α άλλαξε τη λογιστική πολιτική αποτίμησης των αποθεμάτων της από FIFO σε μέσο σταθμικό. Η επίδραση στην αποτίμηση των αποθεμάτων για τα κατωτέρω έτη είναι η παρακάτω:

Ημερ/νία Ισολογισμού	Αποτίμηση σε €
31/12/2010	+100.000
31/12/2011	+120.000
31/12/2012	+80.000

- Τα αποθέματα στον Ισολογισμό προ αλλαγής λογιστικής πολιτικής είχαν ως εξής:

Ημερ/νία Ισολογισμού	Αποτίμηση σε €
31/12/2010	500.000
31/12/2011	400.000
31/12/2012	650.000

Παράδειγμα 1

Κατάσταση συνολικών εσόδων	1/1/2012- 31/12/2012	1/1/2011- 31/12/2011
Πωλήσεις	800.000	1.000.000
Κόστος Πωληθέντων	500.000	750.000
Μεικτό Κέρδος	300.000	250.000
Έξοδα διοίκησης	95.000	120.000
Έξοδα διάθεσης	30.000	35.000
Κέρδη προ φόρων	175.000	95.000

Μεταβολή Αποτελεσμάτων εις νέον	
Υπόλοιπο 1/1/2011	900.000
Κέρδη χρήσεως 2011	95.000
Υπόλοιπο 31/12/2011	995.000
Κέρδη χρήσεως 2012	175.000
Υπόλοιπο 31/12/2012	1.170.000

Μη λαμβάνοντας υπόψη τις φορολογικές συνέπειες να εμφανίσετε την επίδραση της μεταβολής λογιστικής πολιτικής στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Παράδειγμα 1 ΛΥΣΗ

- Η επιχείρηση θα πρέπει να κοστολογήσει εκ νέου τα αποθέματά της. Η επίδραση της αλλαγής λογιστικής πολιτικής αποτίμησης των αποθεμάτων είναι η εμφάνιση αυξημένων αποθεμάτων τέλους και στις 3 χρήσεις σε σχέση με αυτά που είχαν υπολογιστεί με την προηγούμενη μέθοδο με αποτέλεσμα την αλλαγή του Κόστους πωληθέντων. Με βάση το ΔΛΠ 8 η αλλαγή αναδρομικής πολιτικής θα εφαρμοστεί αναδρομικά με αναπροσαρμογή του κονδυλίου "Κέρδη εις νέον" ως να ίσχυε η μέθοδος Μέσου σταθμικού εξαρχής. Στον παρακάτω πίνακα υπολογίζεται η επίδραση στο Κ.Π: Η επιχείρηση θα πρέπει να κοστολογήσει εκ νέου τα αποθέματά της. Η επίδραση της αλλαγής λογιστικής πολιτικής αποτίμησης των αποθεμάτων είναι η εμφάνιση αυξημένων αποθεμάτων τέλους και στις 3 χρήσεις σε σχέση με αυτά που είχαν υπολογιστεί με την προηγούμενη μέθοδο με αποτέλεσμα την αλλαγή του Κόστους πωληθέντων. Με βάση το ΔΛΠ 8 η αλλαγή αναδρομικής πολιτικής θα εφαρμοστεί αναδρομικά με αναπροσαρμογή του κονδυλίου "Κέρδη εις νέον" ως να ίσχυε η μέθοδος Μέσου σταθμικού εξαρχής. Στον παρακάτω πίνακα υπολογίζεται η επίδραση στο Κ.Π:

	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛ/ΝΤΩΝ
ΚΠ 2011	500.000	650.000	400.000	750.000
ΚΠ 2011 αναθεωρημένο	600.000	650.000	520.000	730.000
ΚΠ 2012	400.000	750.000	650.000	500.000
ΚΠ 2012 αναθεωρημένο	520.000	750.000	730.000	540.000

Παράδειγμα 1 ΛΥΣΗ

- Τα αποτελέσματα μετά την αναδρομική εφαρμογή έχουν ως εξής:

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	2012	2011
Πωλήσεις	800.000	1.000.000
Κόστος Πωληθέντων	540.000	730.000
Μεικτό Κέρδος	260.000	270.000
Έξοδα διοίκησης	95.000	120.000
Έξοδα διάθεσης	30.000	35.000
Κέρδη προ φόρων	135.000	115.000

- Τέλος, τα Κέρδη εις νέον θα έχουν ως εξής:

ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Υπόλοιπο 1/1/2011	900.000
Κερδη 2011	95.000
Υπόλοιπο 31/12/2011	995.000
Κερδη 2012	175.000
Υπόλοιπο 31/12/2012	1.170.000
Υπόλοιπο 1/1/2011	900.000
Αλλαγή λογιστικής πολιτικής	100.000
Αναμορφωμένο υπόλοιπο 1/1/2011	1.000.000
Κερδη 2011 (αναμορφωμένα)	115.000
Υπόλοιπο 31/12/2011	1.115.000
Κερδη 2012 (αναμορφωμένα)	135.000
Υπόλοιπο 31/12/2012	1.250.000

Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις

Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:

- (α) των επισφαλών απαιτήσεων
- (β) των απαξιωμένων αποθεμάτων
- (γ) της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
- (δ) των ωφέλιμων ζών ή του αναμενόμενου ρυθμού κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία
- (ε) των υποχρεώσεων εγγύησης

Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις

Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δε βλάπτει την αξιοπιστία τους. Μια εκτίμηση μπορεί να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δε σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους. Μία αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης αποτίμησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

Καταχώρηση της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με τη συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία της:

- (α) περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή, ή
- (β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

Στην έκταση που μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής. Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία της μεταβολής της εκτίμησης. Μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει μόνον το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου ή το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας και μελλοντικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο.

Άσκηση 2

Την 1/1/2010 αγοράστηκε μηχάνημα αξίας € 4.000.000. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμήθηκε σε 10 έτη και η υπολειμματική αξία αυτού είναι μηδέν. Η εταιρεία χρησιμοποιεί τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. ΣΕΝΑΡΙΟ 1. Η εταιρεία την 1/1/2012 αναθεώρησε την εκτίμησή της για την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος από την ημερομηνία της εκτίμησης σε 5 έτη και την υπολειμματική αξία σε μηδέν. ΣΕΝΑΡΙΟ 2. Η εταιρεία την 1/1/2012 αναθεώρησε την εκτίμησή της για την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος από την ημερομηνία της εκτίμησης σε 4 έτη και την υπολειμματική αξία σε 1.000.000.

ΣΕΝΑΡΙΟ 1		ΣΕΝΑΡΙΟ 2	
Αξία κτήσης	4.000.000,00	Αξία κτήσης	4.000.000,00
Ωφέλιμη ζωή	10	Ωφέλιμη ζωή	10
Ετήσιες αποσβέσεις	400.000,00	Ετήσιες αποσβέσεις	400.000,00
Αναπόσβεστη αξία 1/1/2012	3.200.000,00	Αναπόσβεστη αξία 1/1/2012	3.200.000,00
Αναθεωρημένη Ω.Ζ.	5	Αναθεωρημένη Ω.Ζ.	4
Αναθ/νη Υπολειμματικής αξία	0,00	Αναθ/νη Υπολειμματικής αξία	1.000.000,00
Νέες ετήσιες αποσβέσεις *1	640.000,00	Νέες ετήσιες αποσβέσεις *2	550.000,00
*1 Αναπόσβεστη αξία 1/1/2012 (3.200.000) / 5 έτη		*2 (Αναπόσβεστη αξία 1/1/2012 (3.200.000)- Υπολειμματική αξία(1.000.000)) / 4 έτη	

Ορισμοί που χρησιμοποιούνται στο Δ.Λ.Π. 8

Αποσαφήνιση των όρων

Στοιχεία Οικον. Κατ/σεων

Πάγια στοιχεία

Αποθέματα

Έσοδα/έξοδα

Προβλέψεις

Λογιστική εκτίμηση

Εκτίμηση ωφέλιμης
Ζωής

Εκτίμηση σε ετήσια
Βάση των απαξ. Αποθ.

Εκτίμηση του βαθμού
Ολοκλήρ. μιας κατασκ.
σύμβασης

Εκτίμηση του απαιτούμενου
Ύψους προβλέψεων

Λογιστική πολιτική

Επιλογή μεθόδου
μεταγενέστερης επιμέτρησης

Μέθοδος αποτίμησης
Fifo – μέση τιμή

Αναγνώρισή τους με βάση
την αρχή των δεδουλευμ.

Διενέργεια προβλέψεων
για την κάλυψη πιθανών
Κινδύνων

Λάθη

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με:

- την αναγνώριση,
- την αποτίμηση,
- την παρουσίαση ή
- τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. αν περιέχουν:
 - I. είτε σημαντικά λάθη
 - II. είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οντότητας.

Δυνητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και τα λάθη προγενέστερων περιόδων διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο.

Έννοια σημαντικού λάθους

Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Τα λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις και κακές διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

- (α) ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση, και
- (β) θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα

- I. μαθηματικών σφαλμάτων,
- II. κακής εφαρμογής παραλείψεις ή
- III. κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

Διόρθωση λαθών

Η οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους:

(α) με την επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προηγούμενη παρουσιαζόμενη περίοδο (προηγούμενες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος,

ή

(β) αν το λάθος έγινε σε προγενέστερη περίοδο αυτών που παρουσιάζεται, με την επαναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

Περιορισμοί στην αναδρομική επαναδιατύπωση

Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική επαναδιατύπωση εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους. Στην περίπτωση των λαθών χρησιμοποιείται η **αναδρομική εφαρμογή διορθωτικών πράξεων**. Πρακτικά αυτό σημαίνει:

- **Διόρθωση του υπολοίπου του κονδυλίου «κέρδη εις νέο»** για την προγενέστερη χρήση που παρουσιάζονται οι λογαριασμοί πληροφόρησης για να γίνει αυτό θα πρέπει να υπολογιστούν εκ νέου τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες έγινε το λάθος και να μεταβληθεί το υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού με τη σωρευτική επίδραση.
- **Αναμόρφωση της συγκριτικής πληροφόρησης εκτός εάν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο.** Με την αναμόρφωση αυτή παρουσιάζονται τα συγκριτικά κονδύλια των χρήσεων μετά την προγενέστερη χρήση και αφού το λάθος έχει διορθωθεί

Η αναμόρφωση των κονδυλίων των συγκριτικών χρήσεων δεν δημιουργεί υποχρέωση τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων, που έχουν εγκριθεί από τους μετόχους ή έχουν υποβληθεί στις αρμόδιες αρχές, εκτός εάν κάτι τέτοιο προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία.

Διορθώσεις λαθών και λογιστικές εκτιμήσεις

Οι διορθώσεις λαθών διακρίνονται από τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις, από τη φύση τους, είναι προσεγγίσεις που μπορεί να χρειάζονται αναθεώρηση, καθώς πρόσθετες πληροφορίες γίνονται γνωστές. Για παράδειγμα, το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται μετά την έκβαση ενός γεγονότος που είχε οδηγήσει σε πρόβλεψη δεν είναι διόρθωση λάθους.

Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- α) τη φύση του λάθους της προγενέστερης περιόδου
- β) για κάθε προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της διόρθωσης:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή
- γ) το ποσό της διόρθωσης στην αρχή της παλαιότερης των παρουσιαζόμενων περιόδων και
- δ) αν η αναδρομική αναδιατύπωση δεν είναι εφικτή για κάποια συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη του καθεστώτος

Άσκηση 3

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2012 η εταιρία «ΑΒΓ» ανακάλυψε ένα λάθος, ότι ορισμένα από τα προϊόντα της είχαν διαγραφεί από τα αποθέματα χωρίς να έχουν πωληθεί, ίσα με ποσό 10.000. Πριν από τη διόρθωση η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και ο πίνακας διάθεσης της «ΑΒΓ» των χρήσεων 2011 και 2012 είχαν ως εξής:

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως	2012	2011
Πωλήσεις	100.000	80.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	60.000	50.000
Κέρδος προ φόρων	40.000	30.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	12.000	9.000
Καθαρό κέρδος	28.000	21.000

Αποτελέσματα εις νέον	2012	2011
Υπόλοιπο ενάρξεως	81.000	60.000
Αποτελέσματα χρήσεως	28.000	21.000
Υπόλοιπο λήξης	109.000	81.000

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος ήταν 30% και για τα δύο έτη.
Ζητείται: να γίνει η διόρθωση του λάθους και η επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης για τη χρήση 2011.

Άσκηση 3 (Λύση)

Μετά τη διόρθωση του λάθους που βρέθηκε στη χρήση 2012, η κατάσταση αποτελεσμάτων και ο πίνακας αδιανέμητων κερδών της χρήσης 2012, καθώς και η επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης για τη χρήση 2011 θα έχουν ως εξής:

Αναμορφωμένη Κατάσταση αποτελεσμάτων χρή	2012	2011 (αναμ.)
Πωλήσεις	100.000	80.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	70.000	40.000
Κέρδος προ φόρων	30.000	40.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	9.000	12.000
Καθαρό κέρδος	21.000	28.000
Αποτελέσματα εις νέον	2012	
Υπόλοιπο ενάρξεως 1/1/2011	60.000	
Αποτελέσματα χρήσεως 2011 αναμορφωμένα	28.000	
Υπόλοιπο λήξης 31/12/2011 αναμορφωμένο	88.000	
Αποτελέσματα χρήσεως 2012	21.000	
Υπόλοιπο λήξης 31/12/2012	109.000	

Άσκηση 3 (γνωστοποίηση)

Σημείωση 1: (απόσπασμα από το προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων της χρήσης 2012). Ορισμένα προϊόντα είχαν διαγραφεί το 2011 από τα αποθέματα χωρίς να έχουν πωληθεί, ίσα με ποσό 10.000. Οι Οικονομικές Καταστάσεις του 2011 έχουν επαναδιατυπωθεί για να διορθωθεί το λάθος αυτό.