

Εισαγωγή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

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).

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τι είναι τα ΔΠΧΑ;

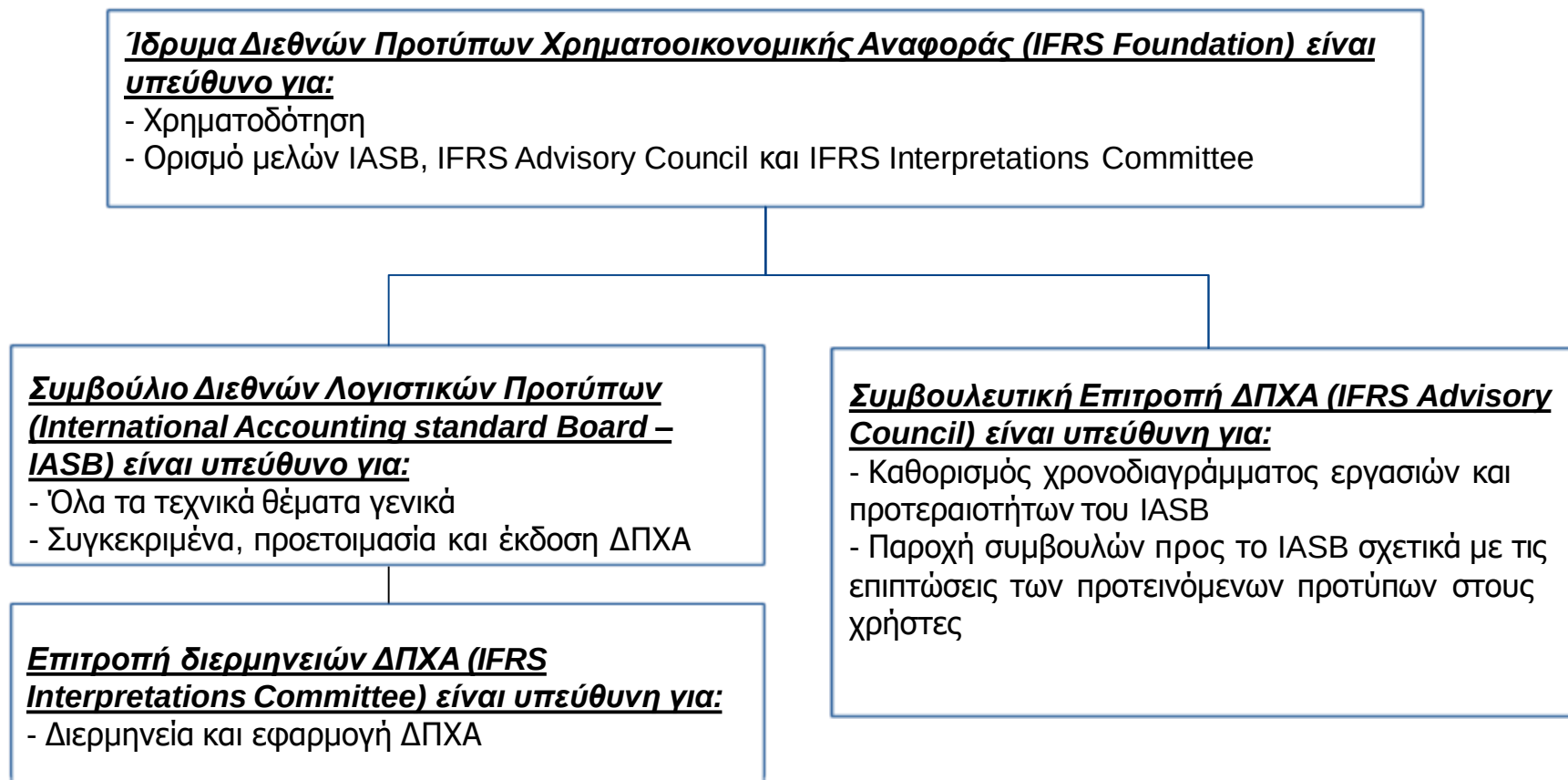
Τα ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards – IFRS) αποτελούν ένα ευρύ σύνολο λογιστικών προτύπων που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Board – IASB).

Η εφαρμογή τους διασφαλίζει ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών θεμάτων και αποφεύγεται, έτσι, αφενός η σύγχυση και η παραπλάνηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και αφετέρου παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης προκειμένου να ληφθούν οι κατάλληλες επενδυτικές αποφάσεις.

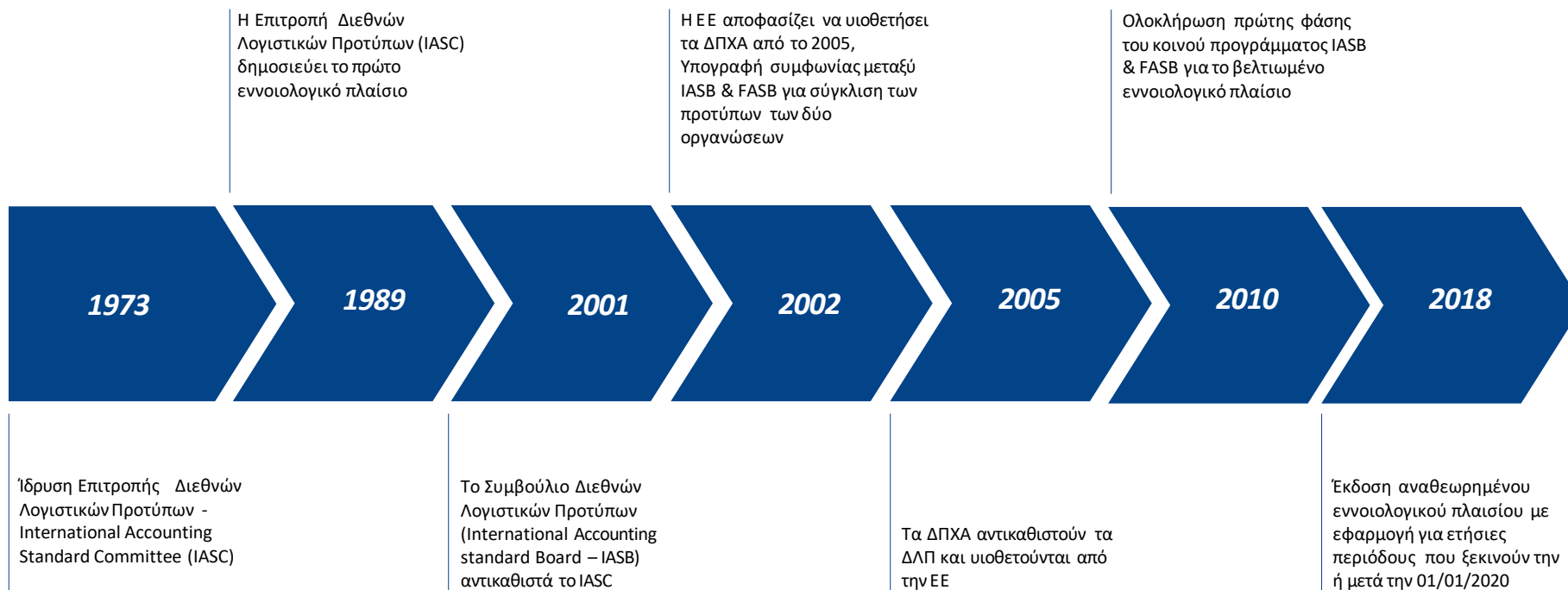
Θεσμικά όργανα ΔΠΧΑ

Οργανωτική δομή

Το Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Foundation) επιβλέπει τη διαδικασία της διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διαθέτει την κάτωθι οργανωτική δομή:



IFRS Foundation & IASB - Ιστορική επισκόπηση



Εννοιολογικό Πλαίσιο - Εισαγωγή

Το Πλαίσιο δεν αποτελεί Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και συνεπώς δεν καθορίζει πρότυπα για οποιοδήποτε συγκεκριμένο θέμα επιμέτρησης ή γνωστοποίησης.

Τον Μάρτιο του 2018, το IASB προέβη στην αναθεώρηση του Εννοιολογικού Πλαισίου της Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το αναθεωρημένο αυτό Πλαίσιο περιλαμβάνει:

- ▶ *Κεφάλαιο 1 – Σκοπός χρηματοοικονομικής πληροφόρησης*
- ▶ *Κεφάλαιο 2 – Ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα της πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις*
- ▶ *Κεφάλαιο 3 – Χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αναφέρουσα οικονομική οντότητα*
- ▶ *Κεφάλαιο 4 - Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων*
- ▶ *Κεφαλαίο 5 – Αναγνώριση και αποαναγνώριση*
- ▶ *Κεφάλαιο 6 – Επιμέτρηση*
- ▶ *Κεφάλαιο 7 – Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις*
- ▶ *Κεφάλαιο 8 – Οι έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης του κεφαλαίου*

Εννοιολογικό Πλαίσιο - Κύριες αλλαγές

Προσθήκες

Επιμέτρηση

Περιγραφή μεθόδων επιμέτρησης και παραγόντων επιλογής

Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

Έννοιες παρουσίασης και γνωστοποιήσεων συμπεριλαμβανομένων περιπτώσεων κατάταξης εσόδων και εξόδων στα λοιπά συνολικά έσοδα

Αποαναγνώριση

Κριτήρια παύσης αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Επικαιροποιήσεις

Ορισμοί

Ορισμός περιουσιακού στοιχείου και υποχρέωσης

Επιμέτρηση

Κριτήρια αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Διευκρινίσεις

► Σύνεση

► Λογοδοσία

► Αβεβαιότητα
επιμέτρησης

► Υπεροχή της ουσίας
έναντι του τύπου

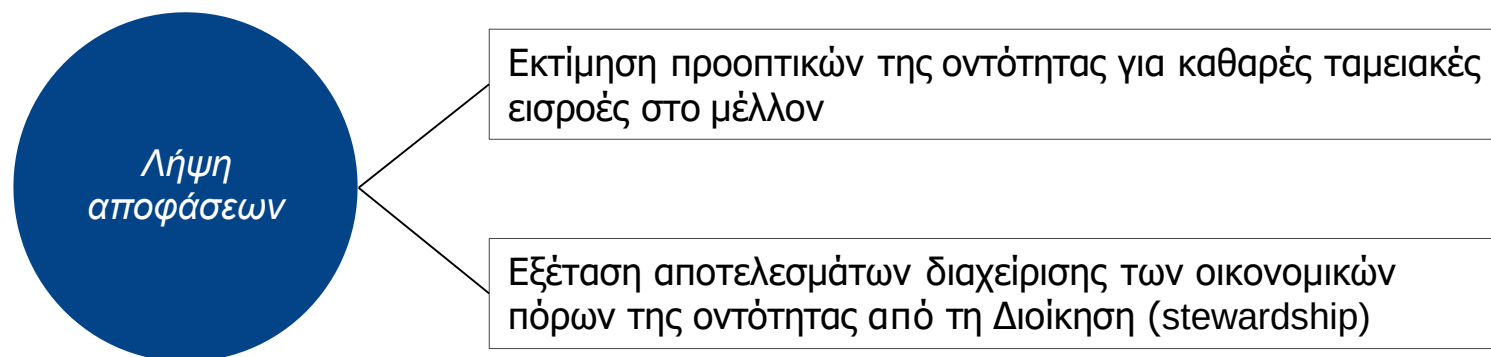
Εννοιολογικό Πλαίσιο

Σκοπός χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική οντότητα που είναι χρήσιμες για τους υφιστάμενους και δυνητικούς επενδυτές, τους δανειστές και άλλους πιστωτές της οικονομικής οντότητας κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με την παροχή οικονομικών πόρων στην οικονομική οντότητα.

Οι αποφάσεις αυτές αφορούν,

- αγορά, πώληση ή κατοχή συμμετοχικών τίτλων και χρεωστικών μέσων
- παροχή ή διευθέτηση δανείων και άλλων μορφών πίστωσης
- άσκηση δικαιωμάτων ψήφου



Εννοιολογικό Πλαίσιο

Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά

Θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά

Συνάφεια (relevance)

Οι πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις είναι συναφείς όταν μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών. Δηλαδή όταν έχουν,

- Αξία πρόβλεψης ή/και
- Αξία επιβεβαίωσης

Σημαντικότητα (materiality)

Η πληροφόρηση είναι σημαντική εάν η παράλειψη ή παραποίηση της θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση (faithful representation)

Για να είναι οι πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες πρέπει να αντιπροσωπεύουν πιστά αυτό που ισχυρίζονται ότι αντιπροσωπεύουν. Δηλαδή να είναι,

- Πλήρεις
- Ουδέτερες και
- Χωρίς λάθη

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Πτυχές της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Το αναθεωρημένο εννοιολογικό πλαίσιο περιλαμβάνει διευκρινίσεις σχετικά με το ρόλο της σύνεσης, της αβεβαιότητας επιμέτρησης και της υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου στην εξέταση χρησιμότητας της πληροφόρησης.

Σύνεση (prudence)

Η άσκηση προσοχής κατά τη λήψη αποφάσεων υπό συνθήκες αβεβαιότητας

*Αβεβαιότητα επιμέτρησης
(measurement
uncertainty)*

Συναφής πληροφόρηση που εμπεριέχει πολύ υψηλό βαθμό αβεβαιότητας μπορεί να είναι λιγότερο χρήσιμη από λιγότερο συναφή πληροφόρηση που εμπεριέχει μικρό βαθμό αβεβαιότητας

*Υπεροχή ουσίας έναντι
του τύπου (substance
over form)*

Καταγραφή και παρουσίαση συναλλαγών και άλλων γεγονότων σύμφωνα με την ουσία και οικονομική πραγματικότητα και όχι απλώς τη νομική τους μορφή

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Βελτιωτικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: Η χρησιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που διαθέτει τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά ενισχύεται με:

Συγκρισιμότητα

Η πληροφόρηση είναι πιο χρήσιμη όταν μπορεί να συγκριθεί με παρόμοια πληροφόρηση για:

- Άλλες οντότητες και
- Άλλες περιόδους

Η συνέπεια συμβάλλει στην επίτευξη της συγκρισιμότητας

Καταννοητότητα

Ταξινόμηση, χαρακτηρισμός και παρουσίαση της πληροφόρησης με τρόπο σαφή και περιεκτικό



Επαληθευσιμότητα

Διαφορετικοί και ανεξάρτητοι μεταξύ τους χρήστες, που έχουν τις απαραίτητες γνώσεις, μπορούν να καταλήξουν (έστω μερικώς) στο ίδιο συμπέρασμα σχετικά με την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της πληροφόρησης

Έγκαιρη πληροφόρηση

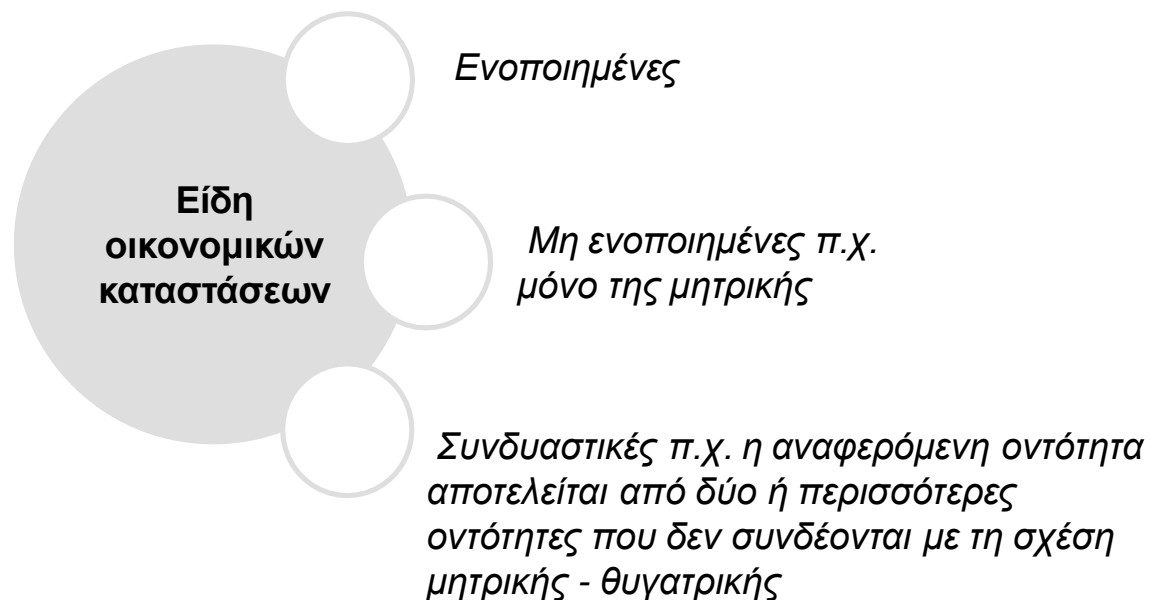
Η πληροφόρηση είναι διαθέσιμη στους χρήστες τη στιγμή που πρέπει ώστε να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν

Το κόστος μπορεί να είναι περιοριστικό στην προετοιμασία χρήσιμων οικονομικών πληροφοριών

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

Αναφέρουσα οικονομική οντότητα είναι η οντότητα που υποχρεούται ή επιλέγει να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις. Η **αναφέρουσα οικονομική οντότητα** μπορεί να είναι μία μοναδική οικονομική οντότητα, μέρος οικονομικής οντότητας ή ένας όμιλος που περιλαμβάνει μία μητρική εταιρεία και όλες τις θυγατρικές της.



Εννοιολογικό Πλαίσιο

Στοιχεία χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα στοιχεία που συνδέονται με την οικονομική θέση είναι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια. Το αναθεωρημένο εννοιολογικό πλαίσιο περιλαμβάνει επικαιροποιημένους ορισμούς για τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Τα στοιχεία αυτά καθορίζονται ως εξής:

Περιουσιακό στοιχείο	
Προηγούμενος ορισμός	Νέος ορισμός
Πόροι που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα και προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα από τα οποία αναμένονται μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες	Υπάρχων οικονομικός πόρος που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων. • Ως οικονομικός πόρος ορίζεται το δικαίωμα το οποίο δύναται να παράγει οικονομικά οφέλη

Ο νέος ορισμός διευκρινίζει ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο δεν χρειάζεται να είναι αναμενόμενα, ωστόσο η μικρή πιθανότητα εισροής οικονομικού οφέλους μπορεί να επηρεάσει την αναγνώριση και επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Στοιχεία χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Υποχρέωση	
Προηγούμενος ορισμός	Νέος ορισμός
Παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή οικονομικών πόρων από την οικονομική οντότητα	Παρούσα υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει έναν οικονομικό πόρο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων • Ως υποχρέωση ορίζεται η ευθύνη ή το καθήκον το οποίο η οικονομική οντότητα δεν έχει πρακτικά τη δυνατότητα να αποφύγει

Ο νέος ορισμός διευκρινίζει ότι η εκροή των οικονομικών πόρων δεν απαιτείται να είναι αναμενόμενη, σε αντιστοιχία με τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και εισάγει το κριτήριο της πρακτικής δυνατότητας.

Ο ορισμός των Ιδίων κεφαλαίων παρέμεινε ως έχει.

Ίδια κεφάλαια

Το υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Στοιχεία χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα στοιχεία που συνδέονται με την οικονομική επίδοση είναι τα έσοδα και τα έξοδα. Τα στοιχεία αυτά ορίζονται ως εξής:

Έσοδα

Αυξήσεις περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεις υποχρεώσεων που οδηγούν σε αυξήσεις της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων αυτών που αφορούν εισφορές των μετόχων

Έξοδα

Μειώσεις περιουσιακών στοιχείων ή αυξήσεις υποχρεώσεων που οδηγούν σε μειώσεις της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων αυτών που αφορούν διανομές στους μετόχους

Εννοιολογικό Πλαίσιο

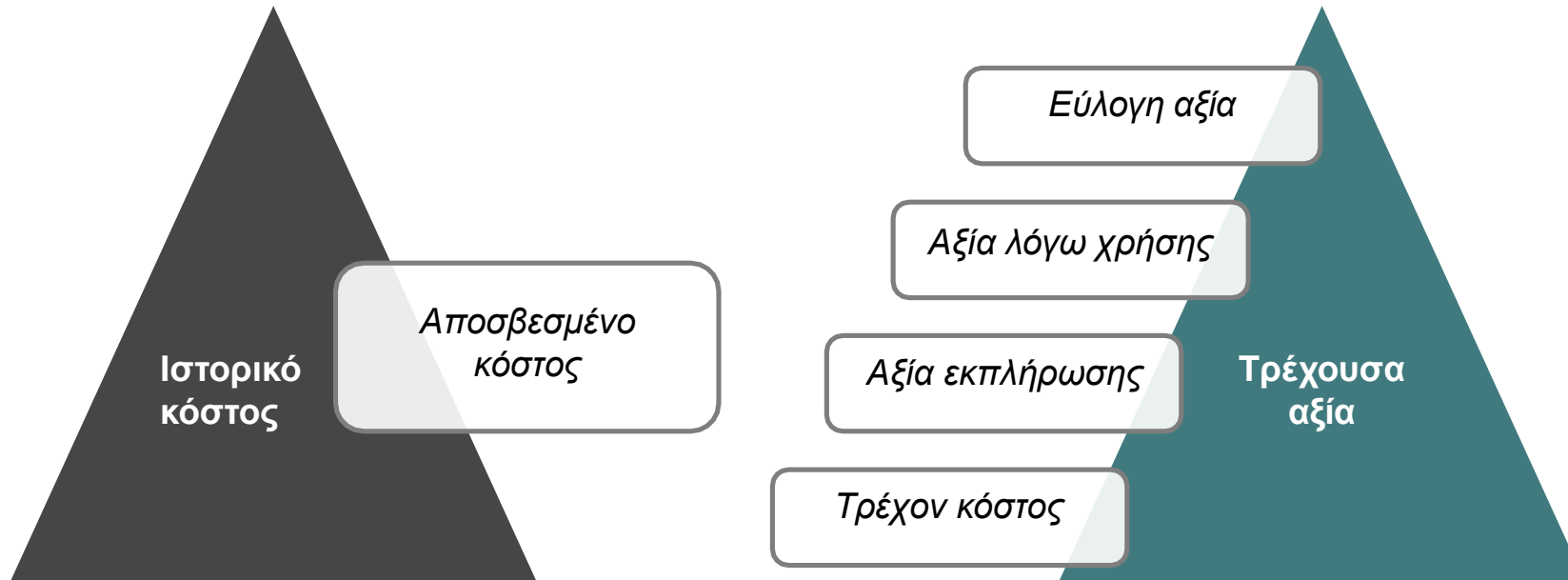
Αναγνώριση και αποαναγνώριση

Κριτήρια παύσης αναγνώρισης:

- **Περιουσιακό στοιχείο**: όταν η οικονομική οντότητα χάσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου ή μέρους αυτού
- **Υποχρέωση**: όταν παύει να υφίσταται η παρούσα δέσμευση που απορρέει από την αναγνωρισμένη υποχρέωση ή μέρος αυτής

Εννοιολογικό Πλαίσιο - Επιμέτρηση

Το εννοιολογικό πλαίσιο περιγράφει διάφορες βάσεις επιμέτρησης καθώς και τους παράγοντες που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την επιλογή τους. Το ιστορικό κόστος και η τρέχουσα αξία προσδιορίζονται ως οι κύριες βάσεις επιμέτρησης.



Εννοιολογικό Πλαίσιο - Επιμέτρηση

Παράγοντες που θα πρέπει να εξετασθούν κατά την επιλογή βάσης επιμέτρησης

Συνάφεια (relevance)

- Χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης
- Συνεισφορά σε μελλοντικές ταμειακές ροές

π.χ. το αποσβεσμένο κόστος δεν μπορεί να παρέχει συναφή πληροφόρηση για παράγωγα

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση (faithful representation)

- Ασυνέπεια κατά την επιμέτρηση (λογιστική αναντιστοιχία)
- Αβεβαιότητα επιμέτρησης

Η ύπαρξη αβεβαιότητας δεν αποκλείει την επιλογή μια βάσης επιμέτρησης ωστόσο, εάν ο βαθμός αβεβαιότητας είναι πολύ υψηλός θα πρέπει να εξετασθεί η επιλογή διαφορετικής βάσης επιμέτρησης

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

Το αναθεωρημένο εννοιολογικό πλαίσιο περιλαμβάνει ένα νέο κεφάλαιο σχετικά με τον τρόπο που οι πληροφορίες παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.



Βασική πηγή
πληροφόρησης για την
επίδοση της οντότητας

Ως γενική αρχή
περιλαμβάνεται το σύνολο
εσόδων και εξόδων



Εξαιρετικές περιπτώσεις

Μεταβολές στις τρέχουσες
αξίες περιουσιακών
στοιχείων/ υποχρεώσεων

Ως γενική αρχή
ανακυκλώνονται μέσω Α/Χ

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Οι έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης του κεφαλαίου.

Η έννοια της διατήρησης του κεφαλαίου ασχολείται με τον τρόπο με τον οποίο μια οικονομική οντότητα ορίζει το κεφάλαιο που θέλει να διατηρήσει. Αποτελεί το σύνδεσμο μεταξύ των εννοιών του κεφαλαίου και των εννοιών του κέρδους, επειδή παρέχει το σημείο αναφοράς μέσω του οποίου επιμετράται το κέρδος. **Υπάρχουν δύο αρχές διατήρησης κεφαλαίου:**

- **Διατήρηση Χρηματοοικονομικού κεφαλαίου:** Σύμφωνα με αυτήν την έννοια, κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν το χρηματοοικονομικό (ή χρηματικό) ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της περιόδου υπερβαίνει το χρηματοοικονομικό (ή χρηματικό) ποσό της καθαρής περιουσίας στην αρχή της περιόδου, αφού αποκλειστούν οποιεσδήποτε διανομές προς και οποιεσδήποτε εισφορές από τους ιδιοκτήτες, κατά τη διάρκεια της περιόδου. Η διατήρηση του χρηματοοικονομικού κεφαλαίου μπορεί να επιμετρηθεί είτε σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες είτε σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης
- **Διατήρηση Φυσικού κεφαλαίου:** Σύμφωνα με αυτήν την έννοια, κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα (ή λειτουργική δυναμικότητα) της οικονομικής οντότητας (ή οι πόροι ή τα κεφάλαια που χρειάστηκαν για να επιτευχθεί αυτή η δυναμικότητα) κατά το τέλος της περιόδου υπερβαίνει τη φυσική παραγωγική ικανότητα στην αρχή της περιόδου, αφού αποκλειστούν όποιες διανομές προς και όποιες συνεισφορές από τους ιδιοκτήτες, κατά τη διάρκεια της περιόδου

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Οι έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης του κεφαλαίου - Παράδειγμα

Ο “Α” κάνει έναρξη ατομικής επιχείρησης εμπορίας μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Την πρώτη χρονιά λειτουργίας της εταιρείας, αγοράζει ένα μεταχειρισμένο αυτοκίνητο έναντι € 1.000 και το πουλάει € 2.000. Τη στιγμή της πώλησης, η τιμή αγοράς ενός αντίστοιχου αυτοκινήτου ανέρχεται σε ποσό € 1.200. Ο πληθωρισμός μεταξύ των ημερομηνιών αγοράς και πώλησης ανέρχεται σε 10%.

Ζητείται

Υπολογίστε το κέρδος της επιχείρησης βάσει:

- της αρχής διατήρησης χρηματοοικονομικού κεφαλαίου (σε χρηματικούς και πραγματικούς όρους)
- της αρχής διατήρησης φυσικού κεφαλαίου

Εννοιολογικό Πλαίσιο

Απάντηση

	Ονομαστικό κεφάλαιο	Γενική αγοραστική δύναμη	Διατήρηση λειτουργικής δυνατότητας
	€	€	€
Πωλήσεις	2.000	2.000	2.000
Κόστος πωληθέντων	(1.000)	(1.000)	(1.200)
Λειτουργικό κέρδος	1.000	1.000	800
Αναπροσαρμογή κεφαλαίου έναρξης με βάση τον πληθωρισμό	-	(100)	-
Συνολικά κέρδη	1.000	900	800

Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας IFAC

Ακεραιότητα

Να είναι ειλικρινής και έντιμος σε όλες τις επαγγελματικές και επιχειρηματικές σχέσεις του

Θεμελιώδεις αρχές

Αντικειμενικότητα

Να μην επιτρέπει μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων, ή αδικαιολόγητη επιρροή άλλων, να υπερισχύουν των επαγγελματικών ή επιχειρηματικών κρίσεων

Επαγγελματική συμπεριφορά

Να συμμορφώνεται με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς και να αποφεύγει κάθε πράξη που δυσφημεί το επάγγελμα



Εμπιστευτικότητα

Να σέβεται την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών που αποκτά ως αποτέλεσμα επαγγελματικών και επιχειρηματικών σχέσεων

Επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή

Να διατηρεί επαγγελματική γνώση και δεξιότητα στο απαιτούμενο επίπεδο που διασφαλίζει ότι ο πελάτης ή εργοδότης λαμβάνει ικανοποιητικές επαγγελματικές υπηρεσίες βάσει των τρεχουσών εξελίξεων της πρακτικής, της νομοθεσίας και των τεχνικών και να ενεργεί με επιμέλεια σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα