

IPSAS 3: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

IPSAS 3: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

Το IPSAS 3 προδιαγράφει 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 αυτό επιδιώκει να ενισχύσει την συνέπεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας του δημοσίου τομέα και την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, παρουσιάζονται στο IPSAS 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων». Το IPSAS 3 είναι βασισμένο στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».

Βασικοί Ορισμοί

Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από την οντότητα του δημοσίου τομέα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων. Η **μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης** είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, ή του ποσού της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων 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.

Οι **ουσιώδεις** παραλείψεις ή ανακρίβειες στοιχείων είναι ουσιώδεις αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις από ανακρίβειες 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 έχουν ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Αναδρομική εφαρμογή είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση. Η **μελλοντική εφαρμογή** μεταβολής λογιστικής πολιτικής και η αναγνώριση της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, αντίστοιχα, είναι:

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

(β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα και μελλοντικές περιόδους, που επηρεάζονται από την μεταβολή.

Λογιστικές πολιτικές

Όταν ένα IPSAS εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίπτωση, η λογιστική πολιτική ή πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό, θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Προτύπου και την εξέταση κάθε σχετικής οδηγίας του IPSASB για το Πρότυπο.

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

(α) σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών, και

(β) αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:

(i) παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας,

(ii) αντανακλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και περιστάσεων, και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο,

(iii) είναι ουδέτερες, δηλαδή αμερόληπτες

(iv) συντηρητικές, και

(v) πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις

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 ένα Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Αν ένα Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια κατηγοριοποίηση, η κατάλληλη λογιστική πολιτική πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται με συνέπεια σε κάθε κατηγορία.

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

Η οντότητα θα αλλάζει μια λογιστική πολιτική μόνο εφόσον η μεταβολή:

(α) απαιτείται από ένα IPSAS, 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, οικονομική απόδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας.

Η μεταβολή από μια λογιστική βάση σε άλλη, είναι μεταβολή λογιστικής πολιτικής. Επιπλέον, η μεταβολή στον λογιστικό χειρισμό, την αναγνώριση ή αποτίμηση συναλλαγής, γεγονότος ή συνθήκης στην ίδια λογιστική βάση θεωρούνται ως μεταβολή λογιστικής πολιτικής.

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.

Όταν εφαρμόζονται μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές:

(α) η οντότητα θα λογιστικοποιεί μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή ενός Προτύπου σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, του Προτύπου, και

(β) όταν η οντότητα αλλάζει λογιστική πολιτική κατά την αρχική εφαρμογή Προτύπου που δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν εκείνη τη μεταβολή ή αλλάζει λογιστική πολιτική εκουσίως, θα εφαρμόζει τη μεταβολή αναδρομικά.

Όταν συμβαίνει μια αλλαγή λογιστικής πολιτικής, τότε οι οντότητες του δημοσίου αναπροσαρμόζουν το υπόλοιπο έναρξης όλων των στοιχείων της καθαρής θέσης, για την νεότερη παρελθούσα περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οι λογιστικές πληροφορίες που επηρεάστηκαν, καθώς επίσης και όλα τα ανάλογα ποσά για την κάθε τέτοια προγενέστερη χρήση, όπως θα ήταν εάν η λογιστική πολιτική εφαρμόζοταν από την αρχή. 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.

Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα:

(α) της 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.

Διόρθωση Λογιστικών 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 αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος, ή

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

Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική αναδιατύπωση εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους.