

IPSAS 36: Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες

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 36: Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες

Σκοπός του Προτύπου είναι η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες και η παράθεση των απαιτήσεων για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες.

Το IPSAS 36 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες» αντικαθιστά το IPSAS 7 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες».

Σκοπός

Μια οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις με βάση τη λογιστική του δεδουλευμένου, θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες.

Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες που είναι επενδυτικές με σημαντικό έλεγχο, ή κοινό έλεγχο, σε μια εκδότρια όπου η επένδυση οδηγεί στη διακράτηση ενός ποσοτικοποιήσιμου δικαιώματος ιδιοκτησίας.

Ορισμοί

Συγγενής οντότητα είναι μια οντότητα επί της οποίας η επενδυτική οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή.

Για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού, **συμβατικός διακανονισμός**, είναι μια συμφωνία που επιφέρει δικαιώματα και υποχρεώσεις στα εμπλεκόμενα μέρη σαν να ήταν στη μορφή συμβολαίου. Περιλαμβάνει δικαιώματα από συμβόλαια ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, τα έσοδα, τα έξοδα, και οι ταμειακές ροές της ελέγχουσας οντότητας και των ελεγχόμενων οντοτήτων εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οντότητα.

Η **μέθοδος της καθαρής θέσης** είναι μια λογιστική μέθοδος στην οποία οι επενδύσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια προσαρμόζονται για να ληφθεί υπόψη η μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας μετά την απόκτηση. Το πλεόνασμα ή έλλειμμα του επενδυτή περιλαμβάνει το μερίδιό του στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα της εκδότριας και η καθαρή θέση του επενδυτή περιλαμβάνει το μερίδιό του στις μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας που δεν έχουν αναγνωριστεί στο πλεόνασμα ή έλλειμμα της εκδότριας.

Κοινή συμφωνία είναι η συμφωνία στην οποία δύο ή περισσότερα συμβαλλόμενα μέρη έχουν από κοινού έλεγχο.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κοινή άσκηση ελέγχου μιας συμφωνίας, που υφίσταται μόνον όταν οι αποφάσεις για τις σχετικές δραστηριότητες απαιτούν ομόφωνη συναίνεση των μερών που ασκούν από κοινού τον έλεγχο.

Μια **κοινοπραξία** είναι μια κοινή συμφωνία όπου τα συμβαλλόμενα μέρη τα οποία ασκούν από κοινού έλεγχο της συμφωνίας έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συμφωνίας.

Κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία που διαθέτει από κοινού έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.

Ουσιώδης επιρροή είναι η δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρησιακής πολιτικής μιας άλλης οντότητας, χωρίς όμως να πρόκειται για έλεγχο ή από κοινού έλεγχο των εν λόγω πολιτικών.

Ουσιώδης επιρροή

Η αξιολόγηση για το εάν ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή βασίζεται στη φύση της σχέσης μεταξύ επενδυτή και εκδότριας, και στον ορισμό της ουσιώδους επιρροής με βάση το Πρότυπο αυτό. Το Πρότυπο αυτό ισχύει μόνο για εκείνες τις συγγενείς οντότητες στις οποίες μια οντότητα διακρατεί ένα ποσοτικοποιήσιμο δικαίωμα ιδιοκτησίας είτε στη μορφή μετοχών ή άλλης τυπικής μετοχικής δομής ή με άλλο είδος με το οποίο η συμμετοχή της οντότητας μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Εάν μια επενδυτική οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω ελεγχόμενων οντοτήτων), 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς ότι δεν συμβαίνει αυτό. Αντίστροφα, εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω ελεγχόμενων οντοτήτων), λιγότερο από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς μια τέτοια επιρροή. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλον επενδυτή δεν εμποδίζει αναγκαστικά κάποια οντότητα στο να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής από μια οντότητα αποδεικνύεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- (α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,
- (β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή παρόμοιες διανομές,
- (γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ οντότητας και εκδότριας,
- (δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού, ή
- (ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

Μέθοδος της καθαρής θέσης

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία καταχωρείται αρχικά στο κόστος και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες του επενδυτή. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες,

για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα. Τέτοιες μεταβολές περιλαμβάνουν εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων και από συναλλαγματικές διαφορές. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια του επενδυτή.

Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα διανεμηθέντα μερίσματα μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία επειδή τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς οντότητας ή της κοινοπραξίας.

Μια επένδυση σε συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία που λογίζεται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, θα πρέπει να ταξινομείται ως μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο.

Εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

Μια οντότητα με από κοινού έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή σε εκδότρια, λογιστικοποιεί την επένδυσή της σε συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, εκτός εάν η επένδυση μπορεί να τύχει απαλλαγής.

Διακοπή της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης

Η οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία η επένδυσή της παύει να αποτελεί συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία ως εξής:

(α) Εάν η επένδυση καθίσταται ελεγχόμενη οντότητα, η οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της σύμφωνα με την αντίστοιχη εθνική ή διεθνή διατύπωση σχετικά με τις συνενώσεις στο δημόσιο τομέα και το IPSAS 35.

(β) Εάν η διατηρούμενη συμμετοχή στην πρώην συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα επιμετρά τη διατηρούμενη συμμετοχή στην εύλογη αξία. Η εύλογη αξία της διατηρούμενης συμμετοχής θεωρείται ως η εύλογη αξία της κατά την αρχική αναγνώριση ως χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το IPSAS 29. Η οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

(ι) της εύλογης αξίας οποιασδήποτε διατηρούμενης συμμετοχής και τυχόν εσόδων από τη διάθεση μέρους της συμμετοχής στη συγγενή οντότητα ή την κοινοπραξία· και

(ιι) της λογιστικής αξίας της επένδυσης κατά την ημερομηνία διακοπής της εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης.

(γ) Όταν μια οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα θα πρέπει να λογιστικοποιεί όλα τα ποσά που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση σε σχέση με την εν λόγω επένδυση στην ίδια βάση όπως θα απαιτείτο εάν η εκδότρια είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις.

Εάν μια επένδυση σε συγγενή οντότητα καταστεί επένδυση σε κοινοπραξία ή μια επένδυση σε κοινοπραξία καταστεί επένδυση σε συγγενή οντότητα, η οντότητα

εξακολουθεί να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν επιμετρά εκ νέου τη διατηρούμενη συμμετοχή.

Διαδικασίες της μεθόδου της καθαρής θέσης

Στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς οντότητας ή της κοινοπραξίας. Όταν διαφέρει το τέλος της περιόδου αναφοράς της οντότητας από εκείνο της συγγενούς οντότητας ή της κοινοπραξίας, η οντότητα είτε:

(α) αποκτά για τους σκοπούς της εφαρμογής της μεθόδου, επιπλέον χρηματοοικονομικές πληροφορίες που αφορούν την ίδια ημερομηνία με την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ή

(β) χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς οντότητας ή της κοινοπραξίας προσαρμοσμένες για την επίδραση σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας αυτών των οικονομικών καταστάσεων και την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ενιαίες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε παρόμοιες συνθήκες.

Ζημία απομείωσης

Το ανακτήσιμο ποσό μιας επένδυσης σε συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία εκτιμάται για κάθε συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία, εκτός αν η συγγενής οντότητα ή κοινοπραξία δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.