

## **IPSAS 40: Συνενώσεις στο Δημόσιο Τομέα**

*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 40: Συνενώσεις στο Δημόσιο Τομέα

### Σκοπός

Ο σκοπός του IPSAS 40 περιλαμβάνει όλες τις συναλλαγές ή άλλα γεγονότα που πληρούν τον ορισμό μιας συνένωσης στο δημόσιο τομέα, δηλαδή την συσπείρωση ξεχωριστών λειτουργιών σε μια οντότητα του δημοσίου τομέα.

Παραδείγματα συνενώσεων στο δημόσιο τομέα περιλαμβάνουν:

- Κρατικοποιήσεις,
- Αναδομήσεις υπουργείων της κεντρικής κυβέρνησης,
- Αναδιοργάνωση οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, όπως για παράδειγμα μέσω της διευθέτησης εκ νέου των ορίων ή μέσω συνενώσεων, και
- Μεταφορά λειτουργιών από ένα επίπεδο κυβέρνησης (ή από μια κυβερνητική οντότητα) σε ένα άλλο.

Τα ακόλουθα δεν αποτελούν συνενώσεις δημοσίου τομέα:

- Η αγορά ή απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων (μαζί με τυχόν σχετιζόμενες υποχρεώσεις) που δεν αποτελεί λειτουργία, και
- Η δημιουργία μιας υποχρέωσης ή ομάδας υποχρεώσεων που δεν αποτελούν λειτουργία.

Από το σκοπό του IPSAS 40 εξαιρείται η λογιστική για το σχηματισμό μιας κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας.

### Ορισμοί

Μια **λειτουργία** (*operation*) είναι ένα ενοποιημένο σύνολο από δραστηριότητες και σχετικά περιουσιακά στοιχεία και/ή υποχρεώσεις που δύναται να πραγματοποιηθεί και να διαχειριστεί για το σκοπό της επίτευξης των στόχων μιας οντότητας, παρέχοντας αγαθά και/ή υπηρεσίες.

Μια **συγχώνευση** (*amalgamation*) οδηγεί στη δημιουργία μιας οντότητας και είναι είτε:

(α) Μια συνένωση δημοσίου τομέα στην οποία κανένα μέρος της συνένωσης δεν αποκτά έλεγχο μιας ή περισσότερων λειτουργιών, ή

(β) Μια συνένωση δημοσίου τομέα στην οποία ένα μέρος της συνένωσης αποκτά έλεγχο μιας ή περισσότερων λειτουργιών, και υπάρχουν στοιχεία ότι η συνένωση έχει την οικονομική υπόσταση μιας **συγχώνευσης**.

Μια **απόκτηση** (*acquisition*) είναι μια συνένωση δημοσίου τομέα στην οποία ένα μέρος της συνένωσης αποκτά έλεγχο μιας ή περισσότερων λειτουργιών, και υπάρχουν στοιχεία ότι η συνένωση **δεν** είναι **συγχώνευση**.

### Ταξινόμηση Συνενώσεων στο Δημόσιο Τομέα

Όπου ένα μέρος σε μια συνένωση δημοσίου τομέα αποκτά έλεγχο σε μια ή περισσότερες λειτουργίες ως αποτέλεσμα της συνένωσης, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη την οικονομική υπόσταση για τον προσδιορισμό της κατάλληλης ταξινόμησης. Όταν το πράττει αυτό, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

*Στοιχεία που σχετίζονται με τα ανταλλάγματα (consideration)*

Η συνένωση μπορεί να είναι μια συγχώνευση όπου:

- Ανταλλάγματα καταβάλλονται για λόγους άλλους από την αποζημίωση εκείνων που έχουν δικαιώματα στο καθαρό Ενεργητικό μιας μεταφερόμενης υπηρεσίας, προκειμένου να μεταβιβάσουν τα δικαιώματα αυτά.
- Ανταλλάγματα δεν καταβάλλονται σε εκείνους που έχουν δικαιώματα στο καθαρό Ενεργητικό μιας μεταφερόμενης υπηρεσίας, ή
- Ανταλλάγματα δεν καταβάλλονται επειδή δεν υπάρχει κανείς (μεμονωμένο άτομο ή οντότητα) με δικαιώματα στο καθαρό Ενεργητικό μιας μεταφερόμενης υπηρεσίας.

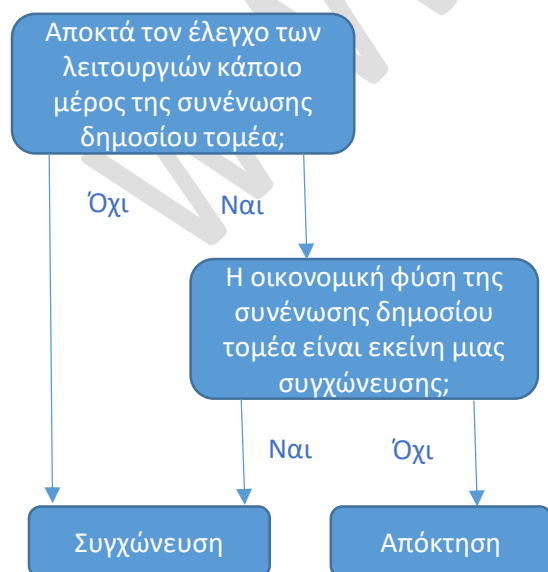
*Στοιχεία που σχετίζονται με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων*

Η συνένωση μπορεί να είναι μια συγχώνευση όπου:

- Μια συνένωση δημοσίου τομέα επιβάλλεται από ένα τρίτο μέρος χωρίς την εμπλοκή κανενός μέρους της συνένωσης στη διαδικασία λήψης αποφάσεων,
- Μια συνένωση δημοσίου τομέα υπόκειται σε αποδοχή από τους κατοίκους κάθε μέρους μέσω δημοψηφίσματος, ή
- Μια συνένωση λειτουργιών υπό κοινό έλεγχο λαμβάνει χώρα.

Η προσέγγιση της ταξινόμησης συνοψίζεται στο διάγραμμα 1 που ακολουθεί:

### Διάγραμμα 1: Προσέγγιση της Ταξινόμησης



### Λογιστική για Συγχωνεύσεις

*Η τροποποιημένη μέθοδος συγκέντρωσης συμφερόντων (modified pooling of interests method)*

Η εφαρμογή της τροποποιημένης μεθόδου συγκέντρωσης συμφερόντων απαιτεί:

- Αναγνώριση της δημιουργούμενης οντότητας,
- Προσδιορισμό της ημερομηνίας συγχώνευσης,
- Αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται και των υποχρεώσεων που δημιουργούνται και τυχόν δικαιωμάτων μειοψηφίας στις λειτουργίες που συνενώνονται, και
- Αναγνώριση και μέτρηση στοιχείων του καθαρού Ενεργητικού και άλλων προσαρμογών.

Η δημιουργούμενη οντότητα:

- Αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τυχόν δικαιώματα μειοψηφίας που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λειτουργιών που συνενώνονται κατά την ημερομηνία της συγχώνευσης, και
- Τα επιμετρά στη λογιστική αξία τους στις οικονομικές καταστάσεις των λειτουργιών που συνενώνονται.

Οι λογιστικές αξίες προσαρμόζονται ώστε να συμμορφώνονται στις λογιστικές πολιτικές της δημιουργούμενης οντότητας (και σε άλλες περιορισμένες περιπτώσεις, για παράδειγμα στην φορολογική αμνηστία).

Η τροποποιημένη μέθοδος συγκέντρωσης συμφερόντων της λογιστικής αναγνωρίζει την συγχώνευση την ημερομηνία που πραγματοποιείται. Συνεπώς, δεν απαιτείται συγκριτική πληροφόρηση.

#### *Συστατικά στοιχεία του Καθαρού Ενεργητικού/Ιδίων Κεφαλαίων*

Η δημιουργούμενη οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ του Ενεργητικού και των Υποχρεώσεων που δημιουργούνται σε μια συγχώνευση ως ένα ή περισσότερα στοιχεία του καθαρού Ενεργητικού/Ιδίων Κεφαλαίων.

Το IPSAS 40 δεν διακρίνει ποια στοιχεία του καθαρού Ενεργητικού/Ιδίων Κεφαλαίων θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν, αυτό είναι ζήτημα επαγγελματικής κρίσης από την αναφερόμενη οντότητα.

Κατά τον προσδιορισμό των στοιχείων του καθαρού Ενεργητικού/Ιδίων Κεφαλαίων που θα πρέπει να αναφερθούν, μια αναφερόμενη οντότητα θα λάβει υπόψη ζητήματα όπως:

- Τι πληροφόρηση θα είναι περισσότερο σχετική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.
- Αν η αναφερόμενη οντότητα είναι στην ουσία της, μια νέα οντότητα, ή
- Αν υπάρχουν αποθεματικά των λειτουργιών που συνενώνονται απαιτούνται για τη συμμόρφωση με άλλα IPSAS.

### *Πληροφόρηση προηγούμενων περιόδων*

Το IPSAS 40 επιτρέπει, αλλά δεν απαιτεί, μια αναφερόμενη οντότητα να παρουσιάζει πληροφόρηση προηγούμενων περιόδων. Εκεί που η αναφερόμενη οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει πληροφόρηση προηγούμενων περιόδων, η πληροφόρηση αυτή δεν επαναδιατυπώνεται. Η αναφερόμενη οντότητα εξηγεί τη βάση στην οποία παρουσιάζεται η πληροφορία αυτή.

### **Λογιστική για Αποκτήσεις**

#### *Η Μέθοδος της Απόκτησης*

Η εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης απαιτεί:

- Αναγνώριση του αποκτώντα,
- Προσδιορισμό της ημερομηνίας απόκτησης,
- Αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων, των αναληφθεισών υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στην αποκτώμενη λειτουργία, και
- Αναγνώριση και επιμέτρηση της υπεραξίας, του κέρδους ή της ζημίας από την απόκτηση.

Ο αποκτών αναγνωρίζει, ξεχωριστά από την υπεραξία που αναγνωρίζεται, τα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στην αποκτώμενη λειτουργία. Μπορεί να περιλαμβάνονται στοιχεία που προηγουμένως δεν είχαν αναγνωριστεί από την αποκτώμενη λειτουργία.

Ο αποκτών επιμετρά τα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Το IPSAS 40 παρέχει ελάχιστες εξαιρέσεις σε αυτές τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Για παράδειγμα, με βάση το IPSAS 19 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, ο αποκτών αναγνωρίζει μια ενδεχόμενη υποχρέωση που αναλαμβάνει σε μια απόκτηση όπου μεταφέρεται αντάλλαγμα.

#### *Υπεραξία, ζημία ή κέρδος από μια αγορά ευκαιρίας*

Η υπεραξία συνήθως αναγνωρίζεται μόνο όπου μεταφέρεται αντάλλαγμα (ή υπάρχει ανταλλαγή συμμετοχικών τίτλων, που δεν συνηθίζεται στο δημόσιο τομέα).

Η υπεραξία επιμετράται ως το πλεόνασμα του:

- Αθροίσματος:
  - Του μεταφερόμενου ανταλλάγματος
  - Του ποσού τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στην αποκτώμενη λειτουργία, και
  - Σε μια απόκτηση που γίνεται σε στάδια, της εύλογης αξίας της προηγούμενης συμμετοχής του αποκτώντα.

- Μείον
  - Το καθαρό ποσό των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτώνται.

Η υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση που η απόκτηση θα οδηγήσει στη δημιουργία ταμειακών εισροών ή τη μείωση στις καθαρές ταμειακές εκροές του αποκτώντα. Σε κάθε άλλη περίπτωση η ανωτέρω διαφορά αναγνωρίζεται ως ζημία.

Σε μια αγορά ευκαιρίας, το καθαρό ποσό των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτώνται μπορεί να υπερβαίνει τα τυχόν ανταλλάγματα που καταβάλλονται. Ο αποκτών αναγνωρίζει το δημιουργούμενο κέρδος στα αποτελέσματα (πλεόνασμα ή το έλλειμμα) .