

IPSAS 46: Επιμέτρηση

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, Μάρτιος 2024

IPSAS 46: Επιμέτρηση

Το IPSAS 46 ορίζει τις βάσεις επιμέτρησης που βοηθούν στην πιστή απεικόνιση του κόστους των υπηρεσιών, της λειτουργικής ικανότητας (operational capacity) και της χρηματοοικονομικής ικανότητας (financial capacity) περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Το Πρότυπο αναγνωρίζει προσεγγίσεις υπό τις βάσεις επιμέτρησης αυτές που θα εφαρμόζονται μέσω συγκεκριμένων IPSAS για την επίτευξη των σκοπών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το Πρότυπο έχει ημερομηνία έναρξης αρχής ισχύος μετά την 1^η Ιανουαρίου 2025.

Ορισμοί

Ενεργός αγορά: Αγορά στην οποία οι συναλλαγές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση λαμβάνουν χώρα με επαρκή συχνότητα και όγκο ώστε να παρέχονται συνεχώς πληροφορίες τιμολόγησης.

Προσέγγιση βάσει κόστους: Τεχνική αποτίμησης που αντανακλά το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά "τρέχον κόστος αντικατάστασης").

Κόστος εκπλήρωσης είναι το κόστος που θα υποστεί μια οντότητα κατά την εκπλήρωση των δεσμεύσεων της υποχρέωσης, υποθέτοντας ότι αυτό γίνεται με τον λιγότερο κοστοβόρο τρόπο.

Τρέχουσα λειτουργική αξία (Current operational value) είναι το ποσό το οποίο θα κατέβαλε η οντότητα για τη υπολειπόμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

Τεκμαρτό κόστος είναι το ποσό που χρησιμοποιείται ως υποκατάστατο για την τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

Τιμή εισόδου: Η τιμή που καταβάλλεται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που λαμβάνεται για την ανάληψη μιας υποχρέωσης σε μια συναλλαγή ανταλλαγής.

Τιμή εξόδου: Η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.

Αναμενόμενη ταμειακή ροή: Ο σταθμισμένος βάσει πιθανοτήτων μέσος όρος (ήτοι, μέσος της κατανομής) των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών

Εύλογη αξία: Η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

Μέγιστη και βέλτιστη χρήση: Η χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από συμμετέχοντες στην αγορά που θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.

Ιστορικό κόστος είναι το αντάλλαγμα που δίνεται για την απόκτηση, κατασκευή ή ανάπτυξη ενός περιουσιακού στοιχείου πλέον το κόστος συναλλαγής, ή το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την ανάληψη υποχρέωσης μείον τα κόστη συναλλαγής, τη στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο αποκτάται, κατασκευάζεται ή αναπτύσσεται, ή όταν προκύπτει η υποχρέωση

Προσέγγιση βάσει εισοδήματος είναι μια τεχνική αποτίμησης που μετατρέπει μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό.

Εισροές: Οι υποθέσεις που χρησιμοποιούν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο, όπως οι εξής:

α) ο κίνδυνος που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης), και

β) ο κίνδυνος που ενυπάρχει στις εισροές σε μια τεχνική αποτίμησης. Οι εισροές δύναται να είναι παρατηρήσιμες ή μη παρατηρήσιμες.

Εισροές 1^{ου} επιπέδου: Επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) σε ενεργείς αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

Εισροές 2^{ου} επιπέδου: Εισροές εκτός των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.

Εισροές 3^{ου} επιπέδου: Μη παρατηρήσιμες εισροές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

Προσέγγιση βάσει της αγοράς είναι μια τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές της αγοράς που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Οι Συμμετέχοντες στην αγορά είναι αγοραστές και πωλητές στη κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που διαθέτουν όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) Είναι ανεξάρτητοι μεταξύ τους, ήτοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη κατά την έννοια του IPSAS 20, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, εάν μια οντότητα έχει αποδείξει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.

β) Διαθέτουν ουσιαστική γνώση και κατανοούν ευλόγως το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και τη συναλλαγή χρησιμοποιώντας όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που δύναται να λάβουν μέσω συνηθισμένων και καθιερωμένων προσπαθειών δέουσας επιμέλειας.

γ) Είναι σε θέση να πραγματοποιήσουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

δ) Είναι πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ήτοι διαθέτουν κίνητρο αλλά δεν είναι αναγκασμένοι ή άλλως υποχρεωμένοι να το πράξουν.

Εισροές στηριζόμενες από την αγορά είναι εισροές προερχόμενες κυρίως ή στηριζόμενες από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς μέσω συσχετισμού ή με άλλα μέσα.

Πλέον συμφέρουσα αγορά είναι η αγορά που μεγιστοποιεί το ποσό που λαμβάνεται από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή ελαχιστοποιεί το ποσό που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα συναλλαγής και τα μεταφορικά έξοδα.

Κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων είναι ο κίνδυνος ότι μια οντότητα δεν θα εκπληρώσει μια υποχρέωση. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο μιας οντότητας.

Παρατηρήσιμες εισροές είναι εισροές που αναπτύσσονται χρησιμοποιώντας δεδομένα της αγοράς, όπως δημοσίως διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με πραγματικά γεγονότα ή συναλλαγές, και που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Κανονική συναλλαγή είναι μια συναλλαγή που υποθέτει έκθεση στην αγορά για μια περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να επιτρέπει εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνηθισμένες και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις δεν είναι υποχρεωτική συναλλαγή (π.χ. αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης).

Κύρια αγορά είναι η αγορά που διαθέτει το μεγαλύτερο όγκο και επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

Ασφάλιστρο κινδύνου είναι η αποζημίωση που επιδιώκουν συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που

ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αποκαλείται επίσης "προσαρμογή βάσει του κινδύνου".

Το κόστος συναλλαγής είναι το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή, ανάπτυξη ή διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, ή δημιουργία υποχρέωσης, και δεν θα είχε συμβεί αν η οντότητα δεν είχε αποκτήσει, κατασκευάσει, αναπτύξει ή διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο, ή δημιουργήσει την υποχρέωση.

Τιμή συναλλαγής είναι το αντάλλαγμα που δίνεται για την απόκτηση, κατασκευή ή ανάπτυξη ενός περιουσιακού στοιχείου ή το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την ανάληψη μιας υποχρέωσης.

Μεταφορικά έξοδα είναι τα έξοδα που προκύπτουν για τη μεταφορά ενός περιουσιακού στοιχείου από την τρέχουσα θέση του στην κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά.

Λογιστική μονάδα είναι το επίπεδο στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση συνδυάζεται ή διαχωρίζεται σε ένα IPSAS για σκοπούς αναγνώρισης.

Μη παρατηρήσιμες εισροές είναι οι εισροές για τις οποίες δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα της αγοράς και οι οποίες αναπτύσσονται χρησιμοποιώντας τις βέλτιστες διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Αρχική Επιμέτρηση

Την ημερομηνία που ένα στοιχείο ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης, θα πρέπει αρχικά να επιμετρηθεί στην τιμή συναλλαγής, πλέον το κόστος της συναλλαγής αν πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο, ή μείον το κόστος συναλλαγής αν πρόκειται για υποχρέωση, εκτός αν:

(α) Η τιμή συναλλαγής, πλέον ή μείον το κόστος συναλλαγής, δεν απεικονίζει πιστά της σχετική πληροφορία της οντότητας με τρόπο που είναι χρήσιμος για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων, ή

(β) απαιτείται ή επιτρέπεται διαφορετικά από άλλο IPSAS.

Κατά την πρώτη εφαρμογή IPSAS στη δεδουλευμένη βάση, η αρχική επιμέτρηση στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης κατά την ημερομηνία υιοθέτησης των IPSAS θα πρέπει να είναι με βάση το IPSAS 33 «First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards».

Σε περίπτωση που άλλο IPSAS ορίζει απαιτήσεις επιμέτρησης με αναφορά σε μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες βάσεις επιμέτρησης, μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τη βάση επιμέτρησης σε συμφωνία με τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου:

(α) Βάση Ιστορικού κόστους,

(β) Βάση τρέχουσας λειτουργικής αξίας,

(γ) Βάση Κόστους εκπλήρωσης, και

(δ) Βάση εύλογης αξίας.

Τεχνικές Επιμέτρησης

Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης που είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις και για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα για την εκτίμηση της βάσης επιμέτρησης ή τον προσδιορισμό του τεκμαρτού κόστους.

Το ακόλουθο διάγραμμα απεικονίζει τα τρία επίπεδα επιμέτρησης και τις μεταξύ τους σχέσεις.

