

Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1629 ΕΞ 6.9.2017

Μεταγενέστερη της αρχικής μετάβασης στα Ε.Λ.Π. υιοθέτηση ή ακύρωση υιοθέτησης των ρυθμίσεων του άρθρου 37 του ν. 4308/2014 (πρώτη εφαρμογή)

Αθήνα, 06.09.2017

Αριθμ. Πρωτ.: 1629 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 1629/2017

ΘΕΜΑ : Μεταγενέστερη της αρχικής μετάβασης στα Ε.Λ.Π. υιοθέτηση ή ακύρωση υιοθέτησης των ρυθμίσεων του άρθρου 37 του ν. 4308/2014 (πρώτη εφαρμογή)

ΕΡΩΤΗΜΑ

Στην εταιρεία μας έχουν περιέλθει ερωτήματα σχετικά με την δυνατότητα μιας οντότητας να διορθώσει σε μεταγενέστερη χρήση την υιοθέτηση μιας διευκόλυνσης που χρησιμοποιήθηκε κατά την μετάβαση στα Ε.Λ.Π. ή και να την υιοθετήσει μεταγενέστερα.

Τα κυριότερα θέματα που μας έχουν τεθεί είναι:

- α) Μεταγενέστερη, της αρχικής μετάβασης, υιοθέτηση της εύλογης αξίας των ακινήτων ως τεκμαρτό κόστος.
- β) Μεταγενέστερη, της αρχικής μετάβασης, ακύρωση της επιλογής να παραμείνουν σε λογαριασμό καθαρής θέσης οι επιχορηγήσεις επενδύσεων που είχαν λογιστικοποιηθεί έως την 31/12/2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους και μεταφορά τους από την καθαρή θέση στις υποχρεώσεις.
- γ) Μεταγενέστερη, της αρχικής μετάβασης, ακύρωση της επιλογής, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων να εμφανίζονται-στις υποχρεώσεις και μεταφορά όσων από αυτές είχαν λογιστικοποιηθεί έως την 31/12/2014 από τις υποχρεώσεις στην καθαρή θέση μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

Οι συνήθεις λόγοι για τους οποίους ζητείται μια τέτοια αλλαγή είναι:

- α) Η βελτίωση της καθαρής θέσης ιδιαίτερα όταν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 47 και 48 του Ν.2190/1920 ενώ δεν θα συνέτρεχε αν οι επιχορηγήσεις επενδύσεων είχαν παραμείνει στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης.
- β) Η μείωση της καθαρής θέσης με σκοπό την μείωση της τεκμαρτής αξίας μεταβίβασης συμμετοχικών τίτλων.

Η γνώμη μας στα θέματα αυτά είναι ότι η επιλογή μιας διευκόλυνσης του άρθρου 37 του Ν.4308/2014 αφορά μεταβατική διάταξη εφαρμογής του μόνο κατά την αρχική μετάβαση στα ΕΛΠ από άλλο λογιστικό πλαίσιο, και για αυτό η Διοίκηση της οντότητας είχε την ευχέρεια να την υιοθετήσει μόνο στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν με τα ΕΛΠ. Ειδικά όταν, ο λογιστικός χειρισμός που χρησιμοποιήθηκε για την αρχική καταχώριση είναι σύμφωνος με τις διατάξεις του

νόμου, δεν μπορεί να γίνει μεταγενέστερα χρήση μεταβατικής διάταξης.

Αντίθετα εκτιμούμε ότι σε άλλη βάση θα μπορούσε να αντιμετωπιστεί η απόφαση μιας εταιρείας που έχει κάνει χρήση παρεκκλίσεων κατά την αρχική μετάβαση να επιστρέφει στους κανόνες αποτίμησης του Ν.4308/2014 διαγράφοντας π.χ. αναδρομικά στη λογιστική της βάση, όλη την αξία των λογαριασμών των εξόδων πολυετούς απόσβεσης που είχαν λογιστικοποιηθεί μέχρι την 31/12/2014 και να συνεχίσει την παρακολούθηση των εξόδων αυτών σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, μόνο στη φορολογική της βάση.

Εκτιμούμε ότι θα ήταν χρήσιμη η δική σας γνώμη για τα θέματα που τίγονται στην επιστολή μας αυτή.

Επειδή οι ανωτέρω προβληματισμοί αφορούν οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2016 των οποίων η προθεσμία δημοσίευσης εκπνέει στο πρώτο δεκαήμερο του Σεπτεμβρίου παρακαλούμε για την, κατά το δυνατό, σύντομη απάντησή σας.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με βάση το άρθρο 37 του ν. 4308/2014, η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 του νόμου, αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου. Ωστόσο, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής (μετάβασης) παρέχεται η δυνατότητα κάποιων χειρισμών (διευκολύνσεων) όταν η αναδρομική προσαρμογή των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό. Συνεπώς, οι εν λόγω διευκολύνσεις, κατ' αρχήν, έχουν εφαρμογή μόνο στη μετάβαση.

Κατά γενική αρχή, η χρήση διευκόλυνσης, η μη χρήση διευκόλυνσης, ή η εφαρμογή προβλεπόμενου κανόνα επιμέτρησης και παρουσίασης, έστω και αν δεν ήταν υποχρεωτικής εφαρμογής κατά τη μετάβαση, δεν μπορεί να ανακληθεί μεταγενέστερα, εάν με την ανάκληση υιοθετείται χειρισμός που συνιστά σφάλμα, κατά τις γενικές διατάξεις του νόμου.

Για παράδειγμα, η μεταφορά των επιχορηγήσεων στις υποχρεώσεις από την καθαρή θέση, δεν ήταν υποχρεωτική, βάσει του νόμου κατά τη μετάβαση. Αν όμως έγινε ο εν λόγω χειρισμός από την οντότητα κατά τη μετάβαση, δηλαδή μεταφέρθηκε το υπόλοιπο επιχορηγήσεων από την καθαρή θέση στις υποχρεώσεις, μεταγενέστερα δεν μπορεί να ανακληθεί αυτή η μεταφορά, διότι σε περιβάλλον εφαρμογής του νόμου, η αναγνώριση των επιχορηγήσεων στην καθαρή θέση, δεν είναι αποδεκτός χειρισμός (συνιστά σφάλμα).

Ομοίως, η υιοθέτηση της εύλογης αξίας ως τεκμαρτού κόστους κτήσης για ακίνητο μεταγενέστερα της πρώτης εφαρμογής του νόμου, δεν επιτρέπεται διότι ο χειρισμός αυτός συνιστά σφάλμα, αφού δεν προβλέπεται από το νόμο.

Αντίθετα, αν κατά τη μετάβαση έγινε η επιλογή του τεκμαρτού κόστους κτήσης σε ακίνητο, μεταγενέστερα μπορεί να υιοθετηθεί η μέθοδος της επιμέτρησης στην εύλογη αξία κατά το άρθρο 24, διότι η εν λόγω μέθοδος είναι αποδεκτή από το νόμο, συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται με βάση το άρθρο 28.

Ομοίως, αν κατά τη μετάβαση, έγινε χρήση της διευκόλυνσης για μη μεταφορά των επιχορηγήσεων από την καθαρή θέση στις υποχρεώσεις, μεταγενέστερα οι επιχορηγήσεις μπορούν να μεταφερθούν στις υποχρεώσεις, διότι ο χειρισμός αυτός είναι αποδεκτή λογιστική πολιτική και εφαρμόζεται βάσει του άρθρου 28 του νόμου.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

ΤΑ ΜΕΛΗ