

Α.Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ  
«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ  
ΜΠΟΡΟΥ ΕΛΕΝΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ  
ΤΣΙΧΛΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2006

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

---

	Σελ.
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	1
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b>	6
<b>ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων</b>	7
1.1. Ιστορική Αναδρομή	7
1.2. Σκοπός	7
1.3. Ορισμοί	7
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	8
1.5. Δομή και Περιεχόμενο	8
1.6. Στοιχεία που Συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις	9
1.7. Σύγκριση με το Ελληνικό Δίκαιο	10
<b>ΔΛΠ 2: Αποθέματα</b>	11
1.1. Ιστορική Αναδρομή	11
1.2. Σκοπός	11
1.3. Ορισμοί	11
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	12
1.5. Αποτίμηση Αποθεμάτων	12
1.6. Κόστος Αποθεμάτων	12
1.6.1. Κόστος αγοράς	12
1.6.2. Κόστος μεταποίησης	12
1.6.3. Λοιπές δαπάνες	13
1.7. Κόστος Αποθεμάτων του Παρέχοντος Υπηρεσίες	13
1.8. Τύποι Προσδιορισμού του Κόστους	13
1.8.1. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους	13
1.8.2. Βασική μέθοδος	13
1.9. Αιτίες και τρόπος χρήσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας	14
1.9.1. Αιτίες χρήσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας	14
1.9.2. Τρόπος χρήσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας	14
1.10. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	14
<b>ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών</b>	15
1.1. Ιστορική Αναδρομή	15
1.2. Σκοπός	15
1.3. Ορισμοί	15
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	16
1.5. Παρουσίαση της κατάστασης ταμειακών ροών	16
1.5.1. Ταμειακές ροές που προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες	16
1.5.2. Ταμειακές ροές που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες	17
1.5.3. Ταμειακές ροές που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες	18
1.6. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	18
<b>ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη</b>	19
1.1. Ιστορική Αναδρομή	19
1.2. Σκοπός	19
1.3. Ορισμοί	19

1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	21
1.5.	Λογιστικές Πολιτικές	21
	1.5.1. Επιλογή και Εφαρμογή των Λογιστικών Πολιτικών	21
	1.5.2. Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές	21
1.6.	Λογιστικές Εκτιμήσεις	21
	1.6.1. Έννοια του όρου λογιστική εκτίμηση	21
	1.6.2. Καταχώρηση της Μεταβολής μιας Λογιστικής Εκτίμησης	22
1.7.	Λάθη και Διόρθωση Λαθών	22
	1.7.1. Λάθη	22
	1.7.2. Διόρθωση Λαθών	22
1.8.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	22
<b>ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού</b>		23
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	23
1.2.	Σκοπός	23
1.3.	Ορισμοί	23
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	24
	1.4.1. Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	24
	1.4.2. Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	24
1.5.	Μερίσματα	24
1.6.	Ημερομηνία Εγκρίσεως για Έκδοση των Οικονομικών Καταστάσεων	25
1.7.	Ενημέρωση Γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού	25
1.8.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	25
<b>ΔΛΠ 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων</b>		26
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	26
1.2.	Σκοπός	26
1.3.	Ορισμοί	26
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	27
1.5.	Χαρακτηριστικά για την Ομαδοποίηση ή μη των Συμβάσεων	27
1.6.	Συμβατικό Έσοδο	28
1.7.	Συμβατικό Κόστος	28
1.8.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	28
<b>ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος</b>		29
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	29
1.2.	Σκοπός	29
1.3.	Ορισμοί	29
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	30
1.5.	Η Έννοια της Αναβαλλόμενης Φορολογίας	31
1.6.	Φορολογική Βάση Περιουσιακών Στοιχείων	31
1.7.	Φορολογική Βάση Υποχρεώσεων	32
1.8.	Καταχώρηση Τρεχουσών Φορολογικών Υποχρεώσεων και Απαιτήσεων	32
1.9.	Αποτίμηση	32
1.10.	Συμψηφισμός Φορολογικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων	33
	1.10.1. Τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις	33
	1.10.2. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις	33
1.11.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	33

<b>ΔΛΠ 14: Πληροφόρηση κατά τομέα</b>	34
1.1. Ιστορική Αναδρομή	34
1.2. Σκοπός	34
1.3. Ορισμοί	34
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	35
1.5. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	36
<b>ΔΛΠ 15: Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών</b>	
<b>Έχει καταργηθεί με Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2238/2004</b>	37
1.1. Ιστορική Αναδρομή	37
1.2. Ορισμοί	37
1.3. Πεδίο Εφαρμογής	37
1.4. Τρόποι παρουσίασης Οικονομικών Πληροφοριών	38
1.5. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	38
<b>ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις</b>	39
1.1. Ιστορική Αναδρομή	39
1.2. Σκοπός	39
1.3. Ορισμοί	39
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	40
1.5. Προϋποθέσεις Αναγνώρισης των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων (αρχή της αναγνώρισης)	41
1.6. Αποτίμηση του Κόστους	41
1.7. Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	41
1.8. Απόσβεση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	42
1.9. Αποζημίωση για την Απομείωση Αξίας Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	42
1.10. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	42
<b>ΔΛΠ 17: Μισθώσεις</b>	44
1.1. Ιστορική Αναδρομή	44
1.2. Σκοπός	44
1.3. Ορισμοί	44
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	47
1.5. Δομή και Περιεχόμενο	48
1.5.1. Χρηματοδοτικές μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μισθωτών και εκμισθωτών	48
1.5.2. Λειτουργικές μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μισθωτών και εκμισθωτών	48
1.6. Πώληση και Επαναμίσθωση	49
1.7. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	49
<b>ΔΛΠ 18: Έσοδα</b>	50
1.1. Ιστορική Αναδρομή	50
1.2. Σκοπός	50
1.3. Ορισμοί	50
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	51
1.5. Τρόποι Προσδιορισμού των Εσόδων	51
1.6. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	53

<b>ΔΑΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους</b>	54
1.1. Ιστορική Αναδρομή	54
1.2. Σκοπός	54
1.3. Ορισμοί	54
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	55
1.5. Είδη Βραχυπρόθεσμων Παροχών	56
1.6. Διάκριση Μεταξύ Προγραμμάτων Καθορισμένων Εισφορών και Καθορισμένων Παροχών	56
1.6.1. Προγράμματα καθορισμένων εισφορών	57
1.6.2. Προγράμματα καθορισμένων παροχών	57
1.7. Συλλογικά Προγράμματα Εργοδοτών	57
1.8. Κρατικά Προγράμματα	57
1.9. Ασφαλισμένες Παροχές	58
1.10. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	58
<b>ΔΑΠ 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης</b>	59
1.1. Ιστορική Αναδρομή	59
1.2. Ορισμοί	59
1.3. Πεδίο Εφαρμογής	60
1.4. Κρατικές Επιχορηγήσεις και Χειρισμός τους	60
1.5. Μη Νομισματικές Κρατικές Επιχορηγήσεις	61
1.6. Επιστροφή Κρατικών Επιχορηγήσεων	61
1.7. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	62
<b>ΔΑΠ 21: Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος</b>	63
1.1. Ιστορική Αναδρομή	63
1.2. Σκοπός	63
1.3. Ορισμοί	63
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	64
1.5. Παράγοντες που Προσδιορίζουν το Νόμισμα Λειτουργίας	65
1.6. Καθορισμός Νομίσματος Λειτουργίας	66
1.7. Μετατροπή Νομίσματος στο Νόμισμα Παρουσίασης	66
1.8. Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα	66
1.9. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	66
<b>ΔΑΠ 22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων</b>	67
1.1. Ιστορική Αναδρομή	67
1.2. Σκοπός	67
1.3. Ορισμοί	67
1.4. Πεδίο Εφαρμογής	68
1.5. Τρόποι Ενοποιήσεων Επιχειρήσεων	69
1.5.1. Αγορές	69
1.5.2. Συνένωση συμφερόντων	70
1.6. Μετασηματισμοί Επιχειρήσεων	70
1.7. Υπεραξία και Αρνητική Υπεραξία	71
1.8. Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	71
<b>ΔΑΠ 23: Κόστος δανεισμού</b>	72
1.1. Ιστορική Αναδρομή	72

1.2.	Σκοπός	72
1.3.	Ορισμοί	72
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	73
1.5.	Μέθοδοι του Κόστους Δανεισμού	73
	1.5.1. Κόστος Δανεισμού - Βασική μέθοδος	73
	1.5.2. Κόστος Δανεισμού - Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος	73
1.6.	Κόστος Δανεισμού Αποδεκτό για Κεφαλαιοποίηση	73
1.7.	Έναρξη Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού ενός Περιουσιακού Στοιχείου	74
1.8.	Αναστολή Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού ενός Περιουσιακού Στοιχείου	74
1.9.	Παύση Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού ενός Περιουσιακού Στοιχείου	74
1.10.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	75
<b>ΔΑΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών</b>		76
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	76
1.2.	Σκοπός	76
1.3.	Ορισμοί	76
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	77
1.5.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	78
<b>ΔΑΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση για τα Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία</b>		80
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	80
1.2.	Σκοπός	80
1.3.	Ορισμοί	80
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	81
1.5.	Διάκριση Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία	82
	1.5.1. Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών	82
	1.5.2. Προγράμματα καθορισμένων παροχών	82
1.6.	Εκτίμηση Επενδύσεων του Προγράμματος Παροχών Εξόδου	83
1.7.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	84
<b>ΔΑΠ 27: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις</b>		85
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	85
1.2.	Ορισμοί	85
1.3.	Πεδίο Εφαρμογής	86
1.4.	Παρουσίαση των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων	86
1.5.	Περιεχόμενο των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων	86
1.6.	Διαδικασίες Ενοποιήσεως	86
1.7.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	87
<b>ΔΑΠ 28: Λογιστική Επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις</b>		89
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	89
1.2.	Ορισμοί	89
1.3.	Πεδίο Εφαρμογής	90
1.4.	Εφαρμογή της μεθόδου της Καθαρής Θέσης - Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις	90

1.5.	Εξαιρέσεις Εφαρμογής της Μεθόδου της Καθαρής Θέσης	91
1.6.	Συσχετισμός Αναγνώρισης Εσόδων με βάση τα Μερίσματα και Εφαρμογής της Μεθόδου της Καθαρής Θέσης	91
1.7.	Διακοπή Εφαρμογής της Μεθόδου της Καθαρής Θέσης	91
1.8.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	92
<b>ΔΛΠ 29: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες</b>		<b>93</b>
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	93
1.2.	Σκοπός	93
1.3.	Πεδίο Εφαρμογής	93
1.4.	Η Επαναδιατύπωση των Οικονομικών Καταστάσεων	94
1.5.	Η Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων στο Ιστορικό Κόστος	94
1.6.	Η Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων στο Τρέχον Κόστος	96
1.7.	Επιλογή και Χρήση του Γενικού Δείκτη Τιμών	97
1.8.	Οικονομίες που Παύουν να είναι Υπερπληθωριστικές	97
1.9.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	97
<b>ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων</b>		<b>98</b>
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	98
1.2.	Σκοπός	98
1.3.	Πεδίο Εφαρμογής	98
1.4.	Δομή και Περιεχόμενο	98
1.5.	Ισολογισμός	99
1.6.	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	100
1.7.	Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Δεσμεύσεις και Στοιχεία Εκτός Ισολογισμού	100
1.8.	Λήξεις Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων	100
1.9.	Συγκεντρώσεις Απαιτήσεων, Υποχρεώσεων και Εκτός Ισολογισμού Στοιχείων	101
1.10.	Ζημίες από Δάνεια και Προκαταβολές - Γενικοί Τραπεζικοί Κίνδυνοι	101
1.11.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	101
<b>ΔΛΠ 31: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες</b>		<b>102</b>
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	102
1.2.	Σκοπός	102
1.3.	Ορισμοί	102
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	103
1.5.	Οι Γενικότερες Μορφές και τα Γενικότερα Χαρακτηριστικά των Κοινοπραξιών	104
	1.5.1. Γενικότερες μορφές κοινοπραξιών	104
	1.5.2. Χαρακτηριστικά κοινοπραξιών	105
1.6.	Μέθοδοι Κοινοπραξιών	105
1.7.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	107
<b>ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση</b>		<b>108</b>
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	108
1.2.	Σκοπός	108
1.3.	Ορισμοί	108
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	109



1.5.	Υποχρεώσεις και Ίδια Κεφάλαια	111
1.6.	Σύνθετα Χρηματοπιστωτικά Μέσα	111
1.7.	Ίδιες Μετοχές	112
1.8.	Τόκοι, Μερίσματα, Ζημιές και Κέρδη	112
1.9.	Ο Συμφισμός ενός Χρηματοοικονομικού Περιουσιακού Στοιχείου και μιας Χρηματοοικονομικής Υποχρέωσης	112
1.10.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	113
<b>ΔΛΠ 33: Κέρδη και Μετοχή</b>		114
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	114
1.2.	Σκοπός	114
1.3.	Ορισμοί	114
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	115
1.5.	Βασικά Κέρδη κατά Μετοχή	115
1.6.	Μειωμένα Κέρδη κατά Μετοχή	116
1.7.	Αναδρομική Προσαρμογή	116
1.8.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	117
<b>ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση</b>		118
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	118
1.2.	Σκοπός	118
1.3.	Ορισμοί	118
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	119
1.5.	Δομή και Περιεχόμενο	119
1.6.	Πληροφορίες που πρέπει να Περιλαμβάνει μια Επιχείρηση	120
1.7.	Περίοδοι για τις οποίες απαιτείται η παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων	121
1.8.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	121
<b>ΔΛΠ 35: Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις</b>		
<b>Το ΔΛΠ 35 αντικαθίσταται από το ΔΠΧΠ 5 με τον κανονισμό 2236/2004</b>		122
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	122
1.2.	Σκοπός	122
1.3.	Ορισμοί	122
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	123
1.5.	Δομή και Περιεχόμενο	123
1.6.	Αρχικό Γεγονός Γνωστοποίησης	123
1.7.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	124
<b>ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων</b>		125
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	125
1.2.	Σκοπός	125
1.3.	Ορισμοί	125
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	127
1.5.	Δομή και Περιεχόμενο	127
1.6.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	128
<b>ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις</b>		129
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	129
1.2.	Σκοπός	129

1.3.	Ορισμοί	129
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	130
1.5.	Προβλέψεις και άλλες Υποχρεώσεις	131
1.6.	Καταχώρηση Προβλέψεων	131
1.7.	Αποτίμηση Προβλέψεων	131
1.8.	Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις	132
1.9.	Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	133
1.10.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	133
<b>ΔΛΠ 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία</b>		134
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	134
1.2.	Σκοπός	134
1.3.	Ορισμοί	134
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	136
1.5.	Στοιχεία που Χαρακτηρίζουν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο	137
1.6.	Τρόποι Απόκτησης Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων	138
1.7.	Βασικές Μέθοδοι Μεταγενέστερης Αποτίμησης Ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου	138
1.8.	Ωφέλιμη Ζωή Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων	139
1.9.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	139
<b>ΔΛΠ 39: Χρηματοπιστωτικά μέσα</b>		141
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	141
1.2.	Σκοπός	141
1.3.	Ορισμοί	141
1.4.	Καταχώρηση	143
1.5.	Διαχωρισμός Χρηματοοικονομικών Στοιχείων	143
1.6.	Παράγωγα και Hedging	144
1.7.	Επανεκτίμηση Αξίας Χρηματοοικονομικών Στοιχείων Ενεργητικού	145
1.8.	Επανεκτίμηση Αξίας Δανείων	145
1.9.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	145
<b>ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα</b>		147
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	147
1.2.	Σκοπός	147
1.3.	Ορισμοί	147
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	148
1.5.	Επένδυση σε Ακίνητα	148
1.6.	Ακίνητα που δεν θεωρούνται Επένδυση	149
1.7.	Προϋποθέσεις Αναγνώρισης των Επενδύσεων σε Ακίνητα	149
1.8.	Επιμέτρηση κατά την Αναγνώριση	149
1.9.	Επιμέτρηση μετά την Αναγνώριση	150
1.10.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	150
<b>ΔΛΠ 41: Γεωργία</b>		151
1.1.	Ιστορική Αναδρομή	151
1.2.	Σκοπός	151
1.3.	Ορισμοί	151
1.4.	Πεδίο Εφαρμογής	152
1.5.	Καταχώρηση και Αποτίμηση	152

1.6.	Κρατικές Επιχορηγήσεις	153
1.7.	Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο	154

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΤΟΜΕΙΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ ΚΑΙ ΑΜΕΡΙΚΗΣ - ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

2.1.	Έξι Τομείς Σύγκλισης των ΔΛΠ Ευρώπης και Αμερικής	156
2.2.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελληνικές Λογιστικές Αρχές	157
	2.2.1. Κύριες Διαφορές ΕΛΠ με ΔΛΠ	157
	2.2.2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις	161
	2.2.3. Σημεία Ιδιαίτερης Προσοχής	165
	2.2.4. Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	167

<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>		170
---------------------	--	-----

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

Αναλύοντας με μια προσέγγιση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο εξετάζουμε το περιεχόμενο και την συμβολή τους στην αποτελεσματική λειτουργία όλων των οικονομικών μονάδων.

Το Δ.Α.Π. 1 - **Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων**, περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας (επιχείρησης) όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων (επιχειρήσεων). Για να επιτευχθεί αυτό το πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους αλλά και το ελάχιστο περιεχόμενό τους.

Το Δ.Α.Π. 2 - **Αποθέματα** περιγράφει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Το πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, για την τυχόν υποτίμησή του μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και για τις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Το Δ.Α.Π. 7 - **Καταστάσεις Ταμιακών Ροών** επιτρέπει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και να εκτιμήσουν τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Το πρότυπο αυτό απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα της επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών.

Το Δ.Α.Π. 8 - **Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη** 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 Δ.Α.Π. 10 - **Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού** προδιαγράφει πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το Δ.Α.Π. 11 - **Συμβάσεις κατασκευής έργων** προσδιορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων από την πλευρά των κατασκευαστών. Συνήθως μια σύμβαση έργου δεν ξεκινά και ολοκληρώνεται στην ίδια λογιστική περίοδο. Συνεπώς το βασικό θέμα που εξετάζεται στο Πρότυπο αυτό είναι ο τρόπος κατανομής τόσο των συμβατικών εσόδων, όσο και του κόστους μιας σύμβασης εκτέλεσης έργου στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο.

Το Δ.Α.Π. 12 - **Φόροι εισοδήματος** περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος και συγκεκριμένα την λογιστική παρακολούθηση των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από την μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού ή το μελλοντικό διακανονισμό των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον ισολογισμό και τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Α.Π. 14 - **Πληροφόρηση κατά τομέα** καθιερώνει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατά τομέα πληροφοριών για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί ώστε να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση, στο σύνολό της.

Το Δ.Λ.Π. 15 - Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, στις αποτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της επιχείρησης και της οικονομικής θέσης αυτής.

Το Δ.Λ.Π. 16 - Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις έχει ως σκοπό τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.

Το Δ.Λ.Π. 17 - Μισθώσεις προδιαγράφει τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις, που πρέπει να εφαρμόζουν οι μισθωτές και οι εκμισθωτές για τις μισθώσεις.

Το Δ.Λ.Π. 18 - Έσοδα καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Το βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Η καταχώρηση του εσόδου γίνεται όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

Το Δ.Λ.Π. 19 - Παροχές σε εργαζόμενους περιγράφει το λογιστικό χειρισμό καθώς και τις πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούν οι επιχειρήσεις, για τις παροχές προς τους εργαζόμενους τους.

Το Δ.Λ.Π. 20 - Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης εφαρμόζεται στη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων καθώς και στη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το Δ.Λ.Π. 21 - Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος προδιαγράφει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως να μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα παρουσίασης.

Το Δ.Λ.Π. 22 - Ενοποιήσεις επιχειρήσεων προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Το Πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη, όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης συμφερόντων, όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής.

Το Δ.Λ.Π. 23 - Κόστος δανεισμού προσδιορίζει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό το κόστος δανεισμού καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, στις περιπτώσεις που το κόστος σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, την κατασκευή ή την παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου με την έννοια που καθορίζει το παρόν πρότυπο.

Το Δ.Λ.Π. 24 - Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών εξασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να εφιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

Το Δ.Λ.Π. 26 - Λογιστική και Πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία απεικονίζει και παρουσιάζει ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία για όλους τους συμμετέχοντες σαν μια ομάδα, ενώ δεν ασχολείται με τις εκθέσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές αυτές.

Το Δ.Λ.Π. 27 - Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον

έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων.

Το Δ.Λ.Π. 28 - **Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις** εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις

Το Δ.Λ.Π. 29 - **Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες** προδιαγράφει τους λογιστικούς κανόνες και μεθόδους που πρέπει να τηρεί μια επιχείρηση που καταρτίζει τις Οικονομικές της Καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, ώστε να αντικατοπτρίζονται σ' αυτές η επίδραση των συνεχών αυξήσεων του δείκτη τιμών καταναλωτών.

Το Δ.Λ.Π. 30 - **Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων**, στο οποίο ο όρος "τράπεζα" περιλαμβάνει όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις. Αυτό το Πρότυπο αφορά αυτές τις επιχειρήσεις, είτε έχουν τη λέξη "τράπεζα" στην επωνυμία τους είτε όχι.

Το Δ.Λ.Π. 31 - **Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες** έχει ως σκοπό την λογιστική αντιμετώπιση των Συμμετοχών σε κοινοπραξίες για την ομοιόμορφη παρουσίασή τους, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι επενδυτές να καθίστανται συγκρίσιμες.

Το Δ.Λ.Π. 32 - **Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση** ενισχύει την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη σπουδαιότητα των χρηματοπιστωτικών μέσων αναφορικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οντότητας. Το Πρότυπο αυτό περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων και προσδιορίζει τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται.

Το Δ.Λ.Π. 33 - **Κέρδη κατά μετοχή** αποσκοπεί στην προδιαγραφή των αρχών που πρέπει να διέπουν τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή των οικονομικών μονάδων, ώστε να βελτιωθεί η σύγκριση της απόδοσης τόσο μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων στην ίδια περίοδο, όσο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής μονάδας.

Το Δ.Λ.Π. 34 - **Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση** προδιαγράφει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

Το Δ.Λ.Π. 35 - **Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις** καθιερώνει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν εκτιμήσεις για το μέλλον για τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης, τη δυναμικότητα δημιουργίας κερδών και τη χρηματοοικονομική θέση, με διαχωρισμό των πληροφοριών σχετικά με διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις από τις πληροφορίες για συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Το Δ.Λ.Π. 36 - **Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων** καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζει μια οντότητα για να διασφαλίζει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία απεικονίζονται σε αξίες που δεν υπερβαίνουν το ανακτήσιμο ποσό τους.

Το Δ.Λ.Π. 37 - **Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες**

**απαιτήσεις** εξασφαλίζει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια καταχώρισης και βάσεις αποτίμησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι γνωστοποιούνται επαρκείς πληροφορίες στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων ώστε οι χρήστες αυτών να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Το **Δ.Λ.Π. 38 - Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία** αποσκοπεί στην διαμόρφωση και τη γνωστοποίηση των μεθόδων λογιστικού χειρισμού των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. Συγκεκριμένα καταγράφονται τα κριτήρια προκειμένου μια οντότητα να αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο, καθορίζεται ο τρόπος της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησής του, ο λογιστικός χειρισμός των μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται για ένα άυλο περιουσιακού στοιχείο, ο τρόπος απόσβεσής του, ο καθορισμός της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας του, θέματα σχετικά με τις δαπάνες έρευνας και τις δαπάνες ανάπτυξης, οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να δημιουργηθεί ή να αποκτηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς και οι διάφορες γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνονται σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά περίπτωση.

Το **Δ.Λ.Π. 39 - Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση** καθιερώνει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Το **Δ.Λ.Π. 40 - Επενδύσεις σε ακίνητα** καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

Το **Δ.Λ.Π. 41 - Γεωργία** προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

---

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

## Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 1 αρχικά αναθεωρήθηκε το 1997 για να αντικαταστήσει τα Δ.Λ.Π. με αριθμό 1 «Γνωστοποίηση των Λογιστικών Αρχών ή Μεθόδων», με αριθμό 5 «Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις» και με αριθμό 13 «Εμφάνιση του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων».

Η τελευταία αναθεώρηση του Προτύπου έγινε με τον ΕΚ 2238/2004 και αποσκοπεί στην βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το Δ.Λ.Π. 1 εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2005, ενώ η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας (επιχείρησης) όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων (επιχειρήσεων). Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους αλλά και το ελάχιστο περιεχόμενό τους.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

#### **Ανέφικτος**

Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

#### **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)**

Είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) και περιλαμβάνουν:

- (α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ),
- (β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και,
- (γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

#### **Σημαντικός**

Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται

βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, και κρίνεται από τις συνθήκες. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και επομένως να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων αναφέρει ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια». Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

#### **Σημειώσεις (Προσάρτημα)**

Εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις<sup>23</sup> των επιχειρήσεων που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες ανεξάρτητα αν πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις». Δεν εφαρμόζεται όμως ως προς την δομή και το περιεχόμενο στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά».

Η ορολογία που χρησιμοποιείται είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Το ίδιο ισχύει και για οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια <sup>24</sup> και για οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια <sup>25</sup> όπου μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

### **1.5. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών

των ιδίων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις.

## 1.6. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

### A) Ισολογισμός

Για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες(περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

### B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η παρουσίαση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με την μέθοδο της λειτουργίας δαπανών ή του «κόστους πωλήσεων», ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχειρήσεως και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

### Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:

- i) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
- ii) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.
- iii) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.  
Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται:
- iv) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.
- v) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- vi) Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

### Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών

Το ΔΛΠ 7 θέτει τις ρυθμίσεις για την παρουσίαση της καταστάσεως ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

### Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) πρέπει να περιλαμβάνει:

- i) παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- ii) Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- iii) Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

- iv) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν
- v) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

## 1.7. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Το άρθρο 42α του κωδ. Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις. Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Άρθρο 42α, § 2, Ν.2190/1920:

**Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.**

Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γενικές αρχές του ν. 2190 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ.

Έχει υιοθετηθεί η οριζόντιου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες. Αντίθετα, σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως η ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών. Η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ Ι.

Δεν προβλέπεται η σύνταξη κατάστασης Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες. Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα καθορίζονται από τις διατάξεις του Ν.2190 (κυρίως του άρθρου 43α).

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

## Αποθέματα

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 2 «Αποθέματα» εκδόθηκε σε αντικατάσταση του προϋπάρχοντος Δ.Λ.Π. 2 «Αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στο πλαίσιο των αρχών του ιστορικού κόστους» το οποίο είχε εγκριθεί το 1975.

Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Το κόστος των αποθεμάτων καταχωρείται αρχικά σαν περιουσιακό στοιχείο στο Ενεργητικό στην κατηγορία αποθέματα και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κάθε χρήσης κατά την καταχώρηση των αντίστοιχων εσόδων. Αυτό σημαίνει ότι το ποσό που έχει καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσης ως κόστος αποθεμάτων αφορά το κόστος των αντίστοιχων εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσης.

Το πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, για την τυχόν υποτίμησή του μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και για τις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων .

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

**Αποθέματα είναι** περιουσιακά στοιχεία:

- (α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- (β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση,
- (γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να παραγματοποιηθεί η πώληση.

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

#### 1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο πλαίσιο του συστήματος του ιστορικού κόστους για τη λογιστική των αποθεμάτων. Εξαιρέσεις εφαρμογής του προτύπου υπάρχουν στις εξής περιπτώσεις :

- (α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών
- (β) χρηματοοικονομικά μέσα
- (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται επίσης κατά την αποτίμηση:

- (α) αποθεμάτων γεωργικής παραγωγής ορυκτών και ορυκτών προϊόντων που κατέχονται από παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων κατά την έκταση που αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, σύμφωνα με την καθιερωμένη πρακτική στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η μεταβολή στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής
- (β) αποθεμάτων που κατέχονται από διαπραγματευτές - μεσολαβητές κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους. Διαπραγματευτές - μεσολαβητές θεωρούνται όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής

#### 1.5. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η αξία κόστους υπολογίζεται σύμφωνα με τις αναφερόμενες κοστολογικές μεθόδους , ενώ η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

#### 1.6. ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

##### 1.6.1. Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

##### 1.6.2 Κόστος μεταποίησης

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται

άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

### **1.6.3. Λοιπές δαπάνες**

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση. Για παράδειγμα θα συμπεριληφθεί στο κόστος των αποθεμάτων η δαπάνη που αφορά το σχεδιασμό προϊόντων για ειδικούς πελάτες.

## **1.7. ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται .

## **1.8. ΤΥΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **1.8.1. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους**

Με τη μέθοδο αυτή πρέπει να προσδιορίζεται το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς.

Στη μέθοδο αυτή οι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη αποθέματος και είναι η κατάλληλη μέθοδος για τα είδη που προορίζονται για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγορασθεί ή παραχθεί, ενώ είναι ακατάλληλη μέθοδος όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών αποθεμάτων τα οποία αντικαθίστανται με μια κανονική ροή επειδή με μια μεθοδική επιλογή των αποθεματοποιημένων ειδών θα μπορούσε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις στο αποτέλεσμα της χρήσεως.

### **1.8.2. Βασική μέθοδος**

Σύμφωνα με τη βασική μέθοδο το κόστος των αποθεμάτων, εκτός των αποθεμάτων για τα οποία είναι κατάλληλη η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (FIFO) ή της μεθόδου του σταθμισμένου μέσου κόστους.

\* Η μέθοδος FIFO ( first in first out )



\* Η μέθοδος του σταθμισμένου μέσου κόστους (weighted average cost)

Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση. Για παράδειγμα η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ιδίων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο μια διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

## **1.9. ΑΙΤΙΕΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗΣ ΑΞΙΑΣ**

### ***1.9.1. Αιτίες χρήσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.***

Η αποτίμηση ενός αποθέματος στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του γίνεται όταν το κόστος αυτού δεν είναι ανακτήσιμο λόγω του ότι έχει υποστεί φθορά ή έχει καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστο ή όταν η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί. Η πρακτική αυτή είναι συνεπής με την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με επιπλέον ποσά από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

### ***1.9.2. Τρόπος χρήσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.***

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει τα αποθέματα να ομαδοποιούνται κατά όμοια ή συγγενή είδη όπως με είδη αποθεμάτων που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της ίδιας παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι όμως σωστό να ομαδοποιούνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους όπως π.χ. έτοιμα προϊόντα ή αποθέματα ενός ιδιαίτερου βιομηχανικού τομέα.

## **1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Σύμφωνα με το ΚΛΣΤ και τον Ν.2190 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως ή παραγωγής τους, της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Το κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται ως η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, για τα αγοραζόμενα εμπορεύματα, και το κόστος παραγωγής τους, για τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα. Τα υπολείμματα, υποπροϊόντα, και ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην καθαρή τιμή πωλήσεώς τους. Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του μέσου κόστους των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος. Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

## Καταστάσεις ταμειακών ροών

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. 7 «Καταστάσεις Ταμιακών Ροών» αναθεωρήθηκε το 1992 και αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης» που είχε εγκριθεί το 1977. Το Δ.Λ.Π. 7 ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καλύπτουν λογιστικές χρήσεις με ημερομηνία έναρξης από την 1η Ιανουαρίου 1994 και μετά.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης είναι χρήσιμες, γιατί επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και να εκτιμήσουν τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

Το πρότυπο αυτό απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα της επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών.

Η κατάσταση ταμιακών ροών κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από:

- (α) Επιχειρηματικές δραστηριότητες,
- (β) Επενδυτικές δραστηριότητες και
- (γ) Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

### 1.3 ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

**Ταμιακά διαθέσιμα** είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

**Ταμιακά ισοδύναμα** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

**Ταμιακές ροές** νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

#### **Επιχειρηματικές δραστηριότητες**

Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

### **Επενδυτικές δραστηριότητες**

Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.

### **Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες**

Είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Η επιχείρηση, πρέπει να καταρτίζει μια Κατάσταση Ταμιακών Ροών, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 7, και να την παρουσιάζει σαν ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών της καταστάσεων για κάθε περίοδο που παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πως η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά της διαθέσιμα και ισοδύναμα. Ο τρόπος που δημιουργούνται τα διαθέσιμα αυτά καθώς και η χρήση τους από την επιχείρηση είναι ανεξάρτητα από τη φύση της επιχείρησης και από το αν θεωρούνται ως προϊόν της επιχείρησης, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τις διαφορές που έχουν στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα, χρειάζονται τα ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους. Για να διεξάγουν, δηλαδή, τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να καταρτίζουν την Κατάσταση Ταμιακών Ροών.

## **1.5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματο-οικονομικές δραστηριότητες.

Μια επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστη-ριοτήτων. Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμιακές ροές που διαφέρουν στο τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμιακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο, το στοιχείο του τόκου μπορεί να καταταγεί ως επιχειρηματική δραστηριότητα και το στοιχείο του κεφαλαίου ως χρηματοοικονομική δραστηριότητα.

### **1.5.1. Ταμιακές Ροές που προέρχονται από Επιχειρηματικές δραστηριότητες**

Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης - κλειδί της έκτασης στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την

επιχειρηματική ικανότητα της επιχείρησης, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόβλεψη μελλοντικών επιχειρηματικών ταμιακών ροών.

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας είτε την άμεση είτε την έμμεση μέθοδο:

#### **Άμεση μέθοδος**

Κατά την άμεση μέθοδο γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμιακές τους ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο, γιατί παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών, και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο.

Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών μπορεί να αντλούνται:

- α) είτε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης,
- β) είτε με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωλήσεων και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση:
  - (i) τις μεταβολές, κατά τη διάρκεια της περιόδου, στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,
  - (ii) άλλα μη ταμιακά στοιχεία, και
  - (iii) άλλα στοιχεία, για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

#### **Έμμεση μέθοδος**

Κατά την έμμεση μέθοδο, το καθαρό κέρδος ή ζημία αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων οργανικών εισπράξεων ή πληρωμών, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές.

Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, οι καθαρές ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την αναμόρφωση του καθαρού κέρδους ή ζημίας με βάση τις επιδράσεις από:

- (α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,
- (β) τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως είναι οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων και τα δικαιώματα της μειοψηφίας, και
- (γ) όλα τα άλλα στοιχεία, για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

Εναλλακτικά, οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες με την έμμεση μέθοδο, μπορούν να παρουσιαστούν εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα που απεικονίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, καθώς και τις μεταβολές στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους που συντελούνται κατά τη διάρκεια της περιόδου.

#### ***1.5.2. Ταμιακές Ροές που προέρχονται από Επενδυτικές δραστηριότητες***

Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα. Η

ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές.

#### ***1.5.3. Ταμιακές Ροές που προέρχονται από Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες***

Είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης.

### **1.6. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. 8 αναθεωρήθηκε το 1993 και το 2004 αντικαθιστώντας αντιστοίχως το παλαιό Δ.Λ.Π. 8 «Ποσά ανόργανα ή έκτακτα κονδύλια προηγούμενης χρήσεως και μεταβολές λογιστικών αρχών και μεθόδων» που είχε εγκριθεί το 1977 και το Δ.Λ.Π. με αριθμό 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους» που ίσχυε από 1 Ιανουαρίου 1995.

Το αναθεωρημένο Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει 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 επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, τίθενται στο ΔΛΠ 1: «*Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*».

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

#### **Λογιστικές πολιτικές**

Είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

#### **Μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης**

Είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή το ποσό της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων 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.

#### **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.)**

Είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) και περιλαμβάνουν:

- (α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.),
- (β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), και
- (γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.), ή την πρώην

Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

### **Σημαντικό**

Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

### **Λάθη προγενέστερων περιόδων**

Είναι παραλείψεις και κακές διατυπώσεις 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 λήφθηκαν 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.

### **Αναδρομική επαναδιατύπωση**

Είναι η διόρθωση της αναγνώρισης, διατύπωσης και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως αν το λάθος της προγενέστερης περιόδου δεν είχε γίνει.

### **Ανέφικτος**

Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση. Για μία συγκεκριμένη περίοδο, είναι ανέφικτη η εφαρμογή μεταβολής σε λογιστική πολιτική αναδρομικά ή η αναδρομική επαναδιατύπωση για διόρθωση λάθους αν:

- (α) οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,
- (β) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο, ή
- (γ) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί αξιολογες εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων.

**Μελλοντική εφαρμογή μεταβολής λογιστικής πολιτικής, και αναγνώρισης 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 στις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί

εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το «Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» δηλώνει ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια». Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

#### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος».

#### **1.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ**

##### ***1.5.1. Επιλογή και Εφαρμογή των Λογιστικών Πολιτικών***

Όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίπτωση, η λογιστική πολιτική ή λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας και την εξέταση κάθε σχετικής Οδηγίας Εφαρμογής εκδοθείσας από το Σ.Δ.Α.Π. για το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία.

##### ***1.5.2. Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές***

Η οντότητα θα αλλάζει μία λογιστική πολιτική μόνον εφόσον η μεταβολή απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία, ή καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στην οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.

#### **1.6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ**

##### ***1.6.1. Έννοια του όρου λογιστική εκτίμηση***

Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δε βλάπτει την αξιοπιστία τους.

Μια εκτίμηση ίσως πρέπει να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δε σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.



### **1.6.2. Καταχώρηση της Μεταβολής μιας Λογιστικής Εκτίμησης**

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, εκτός από επίδραση στην οποία εφαρμόζεται η κατωτέρω παράγραφος, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία της:

- (α) 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. Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία της μεταβολής της εκτίμησης. Μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει μόνον το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου ή το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας και μελλοντικών περιόδων.

## **1.7. ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΑΘΩΝ**

### **1.7.1. Λάθη**

Ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με την αναγνώριση, την αποτίμηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. αν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οντότητας. Δυνητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση.

Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο.

### **1.7.2. Διόρθωση 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 επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος, ή
- (β) αν το λάθος έγινε πριν την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την επαναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

## **1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα/έξοδα. Το ΚΛΣΤ προβλέπει ειδικούς λογαριασμούς.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

### Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το παρόν Δ.Λ.Π. 10 “Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού», αντικατέστησε όσα από τα μέρη του Δ.Λ.Π. 10 “ Ενδεχόμενα και Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού “, δεν αντικαταστάθηκαν από το Δ.Λ.Π. 37 “ Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Προβλέψεις “, το οποίο από το 1998 διαπραγματεύεται τα θέματα των ενδεχόμενων γεγονότων.

Το Δ.Λ.Π. 10 αρχίζει να εφαρμόζεται στις Οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2000 και αναθεωρήθηκε το έτος 2004.

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο το 1999): *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Η ναρρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

- (α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και
- (β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

##### **Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού**

Είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση.

Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν:

- (α) εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού) και
- (β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού).

Στα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού συμπεριλαμβάνονται όλα τα γεγονότα μέχρι την ημερομηνία που εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση, ακόμη και αν αυτά τα γεγονότα συμβαίνουν μετά τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων ή

άλλων επιλεγμένων οικονομικών πληροφοριών.

#### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

##### ***1.4.1. Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

Η οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μια πτώση στην τρέχουσα αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η πτώση στην τρέχουσα αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει μεταγενέστερα. Συνεπώς, μια οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις. Ομοίως, η οντότητα δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις.

##### ***1.4.2. Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

Η οντότητα θα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανακλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ένα παράδειγμα διορθωτικού γεγονότος το οποίο απαιτεί μια οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της είναι η ρύθμιση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Πρόβλεψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οντότητα δε γνωστοποιεί απλώς μία ενδεχόμενη υποχρέωση επειδή η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης παρέχει επιπλέον στοιχεία από όσα θα λαμβάνονταν υπόψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

#### **1.5. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ**

Αν η οντότητα δηλώσει μερίσματα προς κατόχους συμμετοχικών τίτλων (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίσει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εάν δηλωθούν μερίσματα (δηλαδή τα μερίσματα έχουν εγκριθεί δεόντως και δεν είναι πλέον στη διακριτική ευχέρεια της οντότητας) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού διότι δεν πληρούν τα κριτήρια της παρούσας δέσμευσης του ΔΛΠ.

## **1.6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της οντότητας ή άλλοι έχουν την ισχύ να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

Είναι σημαντικό για τους χρήστες να γνωρίζουν πότε οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση, διότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αντανακλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

## **1.7. ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Αν η οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημέρωσης των γνωστοποιήσεων είναι, όταν αποδείξεις καθίστανται διαθέσιμες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα της μελέτης σχετικά με το αν πρέπει να αναγνωρίσει ή να αλλάξει μια πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, η οντότητα ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις της σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με τις αποδείξεις αυτές.

## **1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11

## Συμβάσεις κατασκευής έργων

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το ΔΛΠ 11 " Λογιστική των συμβάσεων εκτέλεσης έργων " εγκρίθηκε το 1978. Στη συνέχεια το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε και δημιουργήθηκε το ΔΛΠ 11 " Συμβάσεις Κατασκευής Έργων " ( αναθεωρημένο 1993 ).

Το πρότυπο αυτό τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 1995.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 11 είναι ο προσδιορισμός του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων από την πλευρά των κατασκευαστών. Συνήθως μια σύμβαση έργου δεν ξεκινά και ολοκληρώνεται στην ίδια λογιστική περίοδο. Συνεπώς το βασικό θέμα που εξετάζεται στο Πρότυπο αυτό είναι ο τρόπος κατανομής τόσο των συμβατικών εσόδων, όσο και του κόστους μιας σύμβασης εκτέλεσης έργου στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο.

Προκειμένου να επιτευχθεί κάτι τέτοιο το Δ.Λ.Π. 11 χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που έχουν καθιερωθεί στο Πλαίσιο καταρτίσεως και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να προσδιοριστούν τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος που θα πρέπει να καταχωρηθούν στα αποτελέσματα κάθε χρήσης.

Για την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών, το Δ.Λ.Π. 11 παρέχει και μια σειρά πρακτικών οδηγιών.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 11 που ακολουθεί χρησιμοποιούμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην επίσημη μετάφραση του Δ.Λ.Π. 11.

#### **Σύμβαση κατασκευής έργου**

Είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

#### **Σύμβαση σταθερής τιμής**

Είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή σε μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

#### **Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής**

Είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος

αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

Οι συμβάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) Συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, άμεσα συνδεδεμένες με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, όπως παραδείγματος χάριν οι συμβάσεις υπηρεσίας διεύθυνσης έργου και αρχιτέκτονος.
- (β) Συμβάσεις για την κατεδάφιση ή την αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, ύστερα από μια κατεδάφιση.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργου στα πλαίσια του προτύπου αυτού διακρίνονται σε δύο είδη:

- (α) Στις συμβάσεις σταθερής τιμής και
- (β) Στις συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής.

Υπάρχουν βέβαια συμβάσεις που εμπεριέχουν στοιχεία και από τις δύο παραπάνω μορφές συμβάσεων, όπως η περίπτωση μιας σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής με προκαθορισμένη και προσυμφωνημένη μέγιστη τιμή. Σε μια τέτοια περίπτωση και προκειμένου ο κατασκευαστής να λογιστικοποιήσει το συμβατικό έσοδο και το συμβατικό κόστος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τόσο τις προϋποθέσεις που καθορίζονται για τις συμβάσεις σταθερής τιμής, όσο και για τις συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής.

#### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.

#### **1.5. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΣΗ Ή ΜΗ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ**

Η εφαρμογή των κανόνων του Προτύπου αυτού συνήθως γίνεται για κάθε μια σύμβαση κατασκευής έργου ξεχωριστά. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως μια συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής έργου διασπάται σε μικρότερες "μερικές συμβάσεις" ώστε να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη η εφαρμογή των κανόνων του Προτύπου, ενώ κάποιες άλλες φορές είναι απαραίτητη η εφαρμογή των κανόνων του Προτύπου για μια ομάδα συμβάσεων ούτως ώστε να επιτυγχάνεται καλύτερα η παρουσίαση της ουσίας μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.

- (α) Όταν μία σύμβαση κατασκευής έργου καλύπτει περισσότερα από ένα περιουσιακά στοιχεία για να αντιμετωπιστεί η κατασκευή κάθε περιουσιακού στοιχείου ως μια ξεχωριστή σύμβαση θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τρία σημεία.
  - i. Να έχουν υποβληθεί για κάθε περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστές προσφορές.
  - ii. Κάθε περιουσιακό στοιχείο να μπορεί να διαπραγματευτεί μεταξύ του κατασκευαστή και του πελάτη ξεχωριστά και να είναι σε θέση και οι δύο να το αποδεχτούν ή να το απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε περιουσιακό στοιχείο.
  - iii. Να είναι δυνατή η εξατομίκευση του κόστους και του εσόδου για κάθε ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο.
- (β) Όταν υπάρχει μια ομάδα συμβάσεων με έναν ή περισσότερους πελάτες πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν μια σύμβαση έργου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ενιαία σύμβαση κατασκευής έργου αν:
  - i. Η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο ( πακέτο ).

- ii. Υπάρχει μια τέτοια σχέση σύνδεσης μεταξύ των συμβάσεων αυτών ώστε να αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους.
- iii. Οι συμβάσεις αυτές να εκτελούνται είτε συγχρόνως, είτε με μια συνεχή αλληλουχία.

## 1.6. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ

Τα κύρια στοιχεία από τα οποία αποτελείται το συμβατικό έσοδο είναι το αρχικά συμφωνηθέν ποσό της σύμβασης, οι τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, οι αποζημιώσεις και τα κίνητρα, στην έκταση που αυτά πιθανολογείται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο και μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα. Το συμβατικό έσοδο υπολογίζεται με την εύλογη αξία που θα εισπραχθεί ή πρόκειται να εισπραχθεί. Μια σειρά αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων επηρεάζουν τον προσδιορισμό του υπολογισμού του συμβατικού εσόδου και γι' αυτό είναι απαραίτητο οι εκτιμήσεις να αναθεωρούνται με βάση τα γεγονότα και την κάθε φορά διευκρίνιση των αβέβαιων γεγονότων.

## 1.7. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στο συμβατικό κόστος μιας σύμβασης εκτέλεσης έργου πρέπει να συμπεριλαμβάνονται:

- (α) Όλο το κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής έργου.
- (β) Όλο το κόστος που είναι επιρριπτό στις συγκεκριμένες συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορούν να επιμεριστούν στη συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής έργου.
- (γ) Όλα τα άλλα κόστη που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής έργου. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι ορισμένα γενικά έξοδα διοικήσεως και αναπτύξεως, τα οποία θα καταβληθούν στον κατασκευαστή με βάση τους όρους της σύμβασης.

## 1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Σύμφωνα με την γνωμάτευση Νο.257/1995 του ΕΣΥΛ, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης όμως μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

### Φόροι Εισοδήματος

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Λογιστική Φόρων Εισοδήματος» εγκρίθηκε το 1979 και αναθεωρήθηκε για πρώτη φορά το 1994. Το 1996 έγινε νέα αναθεώρησή του Δ.Λ.Π. 12, το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή με την ονομασία «Φόροι Εισοδήματος» για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που άρχιζαν την 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά. Στη συνέχεια έγιναν τροποποιήσεις του Δ.Λ.Π. 12 το 1999, το 2000 και πρόσφατα το 2004.

Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001, ενώ η εφαρμογή του νωρίτερα ενθαρρύνεται από τις επιχειρήσεις, αρκεί να γνωστοποιείται αυτό το γεγονός.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12, είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος και συγκεκριμένα η λογιστική παρακολούθηση των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από:

- (α) τη μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού ή το μελλοντικό διακανονισμό των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον ισολογισμό.
- (β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Από κάθε περιουσιακό στοιχείο που εμφανίζεται στον ισολογισμό προσδοκείται ένα έσοδο (ανάκτηση) που θα προκύψει στις επόμενες χρήσεις είτε από τη χρησιμοποίησή του, είτε από την πώλησή του. Αν η ανάκτηση αυτής της αξίας (έσοδο) αναμένεται να αυξήσει ή να μειώσει τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης θα πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση ανάλογα.

Μια υποχρέωση απεικονίζει την πραγματοποίηση ενός γεγονότος εξαιτίας του οποίου στις επόμενες χρήσεις θα γίνει μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Αν κατά το διακανονισμό της υποχρεώσεως αναμένεται να προκύψει μια αύξηση ή μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων τότε η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει μια αναμενόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 12 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

##### **Λογιστικό αποτέλεσμα**

Είναι το καθαρό κέρδος ή η ζημία μιας χρήσεως, πριν από την αφαίρεση της δαπάνης φόρου.



### **Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία)**

Είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας χρήσεως, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

### **Δαπάνη φόρου (έσοδο φόρου)**

Είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή (ζημίας της χρήσεως) και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

### **Τρέχον φόρος**

Είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας χρήσεως.

### **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις**

Είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

### **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις**

Είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- (α) Εκπεστές χρονικές διαφορές
- (β) Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, και
- (γ) Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

### **Προσωρινές διαφορές**

Είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρεώσεως στον Ισολογισμό και της φορολογικής βάσεώς του.

Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- (α) είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανακτάται ή η υποχρέωση διακανονίζεται
- (β) είτε εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανακτάται ή η υποχρέωση διακανονίζεται.

### **Φορολογική βάση**

Ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρεώσεως είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το Δ.Λ.Π. 12 πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που βασίζονται σε φορολογητέα κέρδη περιλαμβανομένων και των παρακρατούμενων φόρων οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς τη μητρική ή κοινοπρακτούσα επιχείρηση.

Στο Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12 δεν εμπίπτουν μέθοδοι της λογιστικής για τις

Κρατικές Επιχορηγήσεις ή τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων που ρυθμίζονται στο Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική για Κρατικές Επιχορηγήσεις και γνωστοποιήσεις της Κρατικής Επιχορήγησης». Αν όμως από τέτοιες συναλλαγές προκύψουν χρονικές διαφορές τότε αυτές θα πρέπει να παρακολουθούνται με βάση τα προβλεπόμενα από το Δ.Λ.Π. 12.

### 1.5. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ο προσδιορισμός των καθαρών λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων πρέπει να γίνεται με βάση τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αντιπαράθεσης - συσχέτισης ( matching principle) εσόδων και εξόδων.

Οι αρχές αυτές όμως δεν τηρούνται πάντα κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές που σε πολλές περιπτώσεις είναι διαφορετικοί. Μία δαπάνη μπορεί να συμμετέχει στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και το αντίστροφο. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έσοδα.

Έτσι πολλές φορές ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση διαφέρει (προς τα πάνω ή προς τα κάτω) από το φόρο που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντα φορολογικού συντελεστή στα καθαρά λογιστικά κέρδη. Λαμβάνοντας υπόψη τη γενική παραδοχή ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί δαπάνη γίνεται κατανοητό ότι για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσεως θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που πραγματικά αναλογεί στα κέρδη της χρήσεως άσχετα αν με βάση τις φορολογικές διατάξεις μέρος του φόρου αυτού μπορεί να επισπράττεται από την φορολογική αρχή σε προηγούμενες ή σε επόμενες χρήσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, κατά τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα φορολογητέα κέρδη και του φόρου που προκύπτει με βάση τα λογιστικά κέρδη. Η διαφορά αυτή χρεωστική ή πιστωτική ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

### 1.6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος κατά την ανάκτηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, από το έσοδο που προκύπτει εκπίπτει η λογιστική του αξία. Για τον προσδιορισμό του αντίστοιχου φορολογικού αποτελέσματος, από το έσοδο (οικονομικό όφελος) που προκύπτει εκπίπτει η φορολογική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από τα φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του. Αν τα ανωτέρω οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί:

**(α) Να είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του**

Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά κατά το ποσό της διαφοράς (λογιστική αξία – φορολογητέα αξία). Η διαφορά αυτή όπως θα δούμε παρακάτω αποτελεί μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία προκαλεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

**(β) Να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του**

Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά κατά την παραπάνω διαφορά. Η διαφορά αυτή είναι

μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά και προκαλεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

**(γ) Να είναι ίση με τη λογιστική αξία του**

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία όταν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είναι φορολογητέα.

## **1.7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ**

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου που εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

## **1.8. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

Ο τρέχων φόρος που οφείλεται για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις καταχωρείται ως υποχρέωση. Αν το ποσό φόρου που έχει ήδη καταβληθεί για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό φόρου για τις χρήσεις αυτές, το επιπλέον ποσό πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.

Το όφελος που προκύπτει από φορολογική ζημιά η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση τρέχοντα φόρου προηγούμενης χρήσης πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση. Στην περίπτωση αυτή, η απαίτηση καταχωρείται στη χρήση κατά την οποία προκύπτει η φορολογική ζημιά επειδή η ωφέλεια που πιθανολογείται ότι θα εισρεύσει στην επιχείρηση μόνο τότε μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

## **1.9. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί, ή έχουν ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί, ή έχουν ουσιαστικά θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται.

Οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις αποτιμώνται με τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές. Όταν ανακοινώσεις της πολιτείας σχετικά με μεταβολές των φορολογικών συντελεστών (και των φορολογικών νόμων) είναι βέβαιο ότι θα υλοποιηθούν, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τους νέους φορολογικούς συντελεστές – νόμους.

Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις

αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να ισχύσουν κατά τις χρήσεις που αναμένεται να αναστραφούν οι προσωρινές διαφορές.

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων της.

## **1.10. ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ**

### **1.10.1. Τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις**

Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μόνο αν:

- (α) έχει ένα νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά.
- (β) προτίθεται είτε να διακανονήσει μια απαίτηση και μια υποχρέωση συμψηφιστικά, είτε να ρευστοποιήσει την απαίτηση και συγχρόνως να διακανονήσει την υποχρέωση.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμψηφισμός μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας επιχειρήσεως με μία φορολογική απαίτηση μιας άλλης επιτρέπεται μόνο αν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν ένα νόμιμο δικαίωμα, κατά την παραπάνω έννοια να καταβάλλουν ή να εισπράξουν ένα συμψηφισμένο ποσό ή να ανακτήσουν την απαίτηση και να διακανονίσουν την υποχρέωση συγχρόνως.

### **1.10.2. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.**

Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις μόνο αν:

- (α) Έχει ένα νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων, και
- (β) Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που βεβαιώνονται από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται :
  - i. είτε με την ίδια φορολογούμενη οικονομική μονάδα,
  - ii. είτε με διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες

Ο χρεωστικός ή πιστωτικός φόρος που αφορά σε κέρδος ή ζημιά από τη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης πρέπει να παρουσιάζεται στον Πίνακα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να καταχωρούνται ως έσοδα ή ως έξοδα, χωρίς να καθορίζει τον τρόπο παρουσιάσεως αυτών των διαφορών. Έτσι, όταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων καταχωρούνται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις εξωτερικού, μπορεί να κατατάσσονται οι διαφορές αυτές ως αναβαλλόμενες δαπάνες (έσοδα) φόρου, αν η παρουσίαση αυτή θεωρείται ότι είναι πιο χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

## **1.11. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών. Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων/εδόσων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Δεν υπάρχει διάταξη που να ομιλεί περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου.

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 "παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα" το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο, σε μία αναθεωρημένη έκδοση, το 1994. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για Οικονομικές Καταστάσεις περιόδων που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατά τομέα - πληροφοριών για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί ώστε να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να:

- (α) κατανοούν καλύτερα την απόδοση της επιχείρησης στο παρελθόν,
- (β) εκτιμούν καλύτερα τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και
- (γ) κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση, στο σύνολό της.

Πολλές επιχειρήσεις παρέχουν ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών ή λειτουργούν σε γεωγραφικές περιοχές, που υπόκεινται σε διαφορετικούς ρυθμούς κερδοφορίας, ευκαιριών για ανάπτυξη, μελλοντικών προσδοκιών και κινδύνων. Οι πληροφορίες για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και των λειτουργιών της σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές - συχνά καλούμενες πληροφορίες κατά τομέα - είναι χρήσιμες στην εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων μιας διαφοροποιημένης ή πολυεθνικής επιχείρησης, αλλά μπορεί να μην είναι προσδιοριστέες από τα συγκεντρωτικά λογιστικά δεδομένα. Συνεπώς, η κατά τομέα πληροφόρηση ευρέως θεωρείται απαραίτητη για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

#### **Επιχειρηματικές δραστηριότητες**

Είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια επιχείρηση και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

#### **Λογιστικές πολιτικές**

Είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

#### **Έσοδο**

Είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

#### **Επιχειρηματικός τομέας**

Είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή ενός

εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό, αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους, περιλαμβάνουν:

- (α) Το είδος των προϊόντων ή υπηρεσιών.
- (β) Τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας.
- (γ) Τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων ή των υπηρεσιών.
- (δ) Τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών.
- (ε) Όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

#### **Γεωγραφικός τομέας**

Είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των μερών που λειτουργούν σε διαφορετικό οικονομικό περιβάλλον. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων, περιλαμβάνουν:

- (α) Ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών.
- (β) Σχέσεις μεταξύ των εκμεταλλεύσεων σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές.
- (γ) Εγγύτητα των εργασιών.
- (δ) Ειδικοί κίνδυνοι, που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή.
- (ε) Κανονισμοί συναλλαγματικού ελέγχου.
- (στ) Οι επικρατούντες συναλλαγματικοί κίνδυνοι.

Τομέας προς πληροφόρηση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας, που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς, για τον οποίο απαιτείται από αυτό το Πρότυπο η παροχή πληροφοριών σε επίπεδο τομέα.

### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει ισολογισμό, κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κατάσταση ταμιακών ροών, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων καθώς και το προσάρτημα, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 1, "Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων".

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις των οποίων μετοχές ή ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από τις επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών ή ομολογιών σε χρηματιστήρια αξιών.

Αν μια επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση προτρέπει να γνωστοποιεί οικειοθελώς οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

Αν μία επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, επιλέγει να γνωστοποιεί οικειοθελώς πληροφορίες κατά τομέα με τις οικονομικές καταστάσεις, που είναι σύμφωνες προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται πλήρως προς τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

Αν μία χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές

καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας ή μιας ή περισσότερων θυγατρικών, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αν μία θυγατρική είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή μία κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση.

Ομοίως, αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας συγγενούς, που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή μιας κοινοπραξίας, στην οποία η επιχείρηση συμμετέχει, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνον για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Αν η συγγενής που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή η κοινοπραξία, είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή την κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση.

## **1.5. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό στην ελληνική νομοθεσία.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 15

Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών  
Έχει καταργηθεί με Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2238/2004

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το αναμορφωμένο (ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994) Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1981. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΩΝ ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 1989.

Κατά τη συνεδρίαση του Οκτωβρίου 1989, το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ αποδέχθηκε να προστεθεί η ακόλουθη δήλωση στο ΔΛΠ 15 "Πληροφορίες που εμφανίζουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών":

"Η διεθνής συναίνεση για τη γνωστοποίηση πληροφοριών που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, που αναμενόταν κατά την έκδοση του ΔΛΠ 15, δεν επιτεύχθηκε. Ως αποτέλεσμα, το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ αποφάσισε ότι οι επιχειρήσεις δε χρειάζεται να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτεί το ΔΛΠ 15, για να ανταποκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Όμως, το Συμβούλιο προτρέπει τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν τέτοιες πληροφορίες και, όσες το πράττουν, να αποκαλύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται από το ΔΛΠ 15".

### 1.2. ΟΡΙΣΜΟΙ

#### Μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης

Η μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης περιλαμβάνει την επαναδιατύπωση ορισμένων ή όλων των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών. Οι προτείνοντες αυτή τη μέθοδο υπογραμμίζουν ότι η επαναδιατύπωση με βάση το γενικό επίπεδο των τιμών, μεταβάλλει τη λογιστική μονάδα, χωρίς να αλλάζει τις βάσεις αποτίμησης. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το αποτέλεσμα θα εμπεριέχει κανονικά την επίδραση από τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο δείκτη στις αποσβέσεις, στο κόστος πωλήσεων και στα καθαρά νομισματικά στοιχεία και καταχωρείται αφού προηγουμένως έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης.

#### Μέθοδος του τρέχοντος κόστους

Η μέθοδος του τρέχοντος κόστους απαντάται σε έναν αριθμό διαφορετικών μεθόδων. Γενικά, οι μέθοδοι αυτοί χρησιμοποιούν το κόστος αντικατάστασης, ως κύρια βάση αποτίμησης. Αν, όμως το κόστος αντικατάστασης είναι υψηλότερο τόσο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όσο και από την παρούσα αξία, η υψηλότερη μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και της παρούσας αξίας χρησιμοποιείται συνήθως ως βάση αποτίμησης.

### 1.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώσει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, στις αποτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των



αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της επιχείρησης και της οικονομικής θέσης αυτής. Επίσης εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις των οποίων τα επίπεδα εσόδων, κερδών, περιουσιακών στοιχείων ή απασχόλησης προσωπικού είναι σημαντικά, στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο αυτές λειτουργούν. Στις περιπτώσεις που, εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις της, η μητρική εταιρεία συντάσσει και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι απαιτούμενες από το Πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση.

Δεν απαιτείται η παροχή των πληροφοριών του παρόντος Προτύπου, προκειμένου για θυγατρική επιχείρηση που λειτουργεί στη χώρα στην οποία εδρεύει η μητρική της, εφόσον οι πληροφορίες αυτές παρέχονται από τη μητρική εταιρεία σε ενοποιημένη βάση. Για τις θυγατρικές επιχειρήσεις που λειτουργούν σε χώρα διαφορετική από εκείνη της έδρας της μητρικής εταιρείας, η παροχή των απαιτούμενων από αυτό το Πρότυπο πληροφοριών είναι αναγκαία μόνο στην περίπτωση που, στη χώρα στην οποία λειτουργεί η θυγατρική, έχει καθιερωθεί στην πράξη η παροχή παρόμοιων πληροφοριών από επιχειρήσεις σημαντικής οικονομικής σπουδαιότητας.

Για να προωθηθεί η παροχή κατατοπιστικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνιστάται και οι λοιπές οικονομικές μονάδες να παρέχουν πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.

#### **1.4. ΤΡΟΠΟΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ**

Υπάρχουν αρκετοί τρόποι παρουσίασης των οικονομικών πληροφοριών στις οποίες αντιμετωπίζεται το θέμα των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Σύμφωνα με έναν απ' αυτούς, οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με βάση τη γενική **αγοραστική δύναμη**. Άλλος τρόπος είναι η υιοθέτηση του **τρέχοντος κόστους**, αντί του ιστορικού, με βάση το οποίο καταχωρούνται οι συγκεκριμένες μεταβολές των τιμών των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Ένας τρίτος τρόπος συνδυάζει χαρακτηριστικά των δύο προηγούμενων.

Με οποιονδήποτε από τους τρόπους αυτούς, οι βασικές μέθοδοι για τον προσδιορισμό του εσόδου είναι δύο. Η μία δέχεται ως έσοδο εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Η άλλη δέχεται ως έσοδο εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η λειτουργική ικανότητα της επιχείρησης και μπορεί να περιλαμβάνει ή όχι, μία αναπροσαρμογή με βάση το γενικό επίπεδο των τιμών.

#### **1.5. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας. Το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να φανερώνονται οι τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

## Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το ΔΛΠ 16 «Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» εγκρίθηκε τον Μάρτιο του 1982. Στη συνέχεια το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε σαν ένα μέρος ενός προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτίωσης των οικονομικών καταστάσεων και δημιουργήθηκε το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» (αναθεωρημένο 1994), το οποίο αναθεωρήθηκε ξανά το 1998. Η τελευταία αναθεώρησή του έγινε το 2004.

Το πρότυπο αυτό τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που ξεκινούν μετά την 1η Ιανουαρίου 2005, ενώ ενθαρρύνεται η εφαρμογή του νωρίτερα με γνωστοποίηση αυτού του γεγονότος.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 16 είναι ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων ακινήτοποιήσεων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Θέματα που εξετάζονται είναι:

- (α) η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων,
- (β) ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους
- (γ) η δαπάνη αποσβέσεων και
- (δ) οι ζημίες απομείωσης.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

#### **Λογιστική αξία**

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

#### **Κόστος**

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του.

#### **Αποσβέσιμο ποσό**

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μείον την υπολειμματική αξία του.

#### **Απόσβεση**

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

### **Ειδική αξία**

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

### **Εύλογη αξία**

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

### **Ζημιά απομείωσης**

Ζημιά απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

### **Ενσώματες ακινητοποιήσεις**

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

- (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και
- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μια λογιστική περίοδο.

### **Ανακτήσιμο ποσό**

Ανακτήσιμο ποσό, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

### **Υπολειμματική αξία**

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

### **Ωφέλιμη ζωή είναι:**

- (α) είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα
- (β) είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες, που αναμένεται να αποκτήσει η οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν ένα άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει ένα διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

### Περιπτώσεις όπου το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται:

- α) στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες»,
- β) για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία»),
- γ) για τα μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα π.χ. πετρέλαιο,

φυσικό αέριο και όμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι.

Το πρότυπο όμως εφαρμόζεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή την διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που αναφέρονται παραπάνω στην (β) και (γ), αρκεί να είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τα περιουσιακά στοιχεία. Η οντότητα κατά το στάδιο της κατασκευής ή αξιοποίησης για μελλοντική χρήση μιας επένδυσης σε ακίνητα πρέπει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 16 μετά όμως την ολοκλήρωση της κατασκευής ή της αξιοποίησης πρέπει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα». Επίσης το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυσης σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

### **1.5. ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ)**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο αν υπάρχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- (α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οντότητα.
- (β) το κόστος του στοιχείου αυτού να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Στην πράξη πολλές φορές απαιτείται και επιπλέον κρίση για τον προσδιορισμό εάν ένα στοιχείο έχει τα κριτήρια καταχώρησής του στις ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

### **1.6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Σε περίπτωση πληρωμής της αξίας ενός στοιχείου πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και της τιμής μετρητοίς, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού». Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

### **1.7. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

#### **Μέθοδος Κόστους**

Υστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των

ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

#### **Μέθοδος Αναπροσαρμογής**

Υστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, έτσι ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από αυτή που θα μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

### **1.8. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Σε περιπτώσεις που ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου, τότε τα τμήματα αυτά μπορούν να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης. Αν η οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο.

### **1.9. ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα με διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση.

### **1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάσει νόμου (2065/92). Φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι τράπεζες όταν αποκτούν πάγια από πλειστηριασμούς περιουσιακών στοιχείων (συνήθως πελατών τους) τα καταχωρούν στο κόστος πλειστηριάσματος και έχουν την υποχρέωση να τα πουλήσουν εντός των επόμενων

3 ετών βάσει διάταξης της Τράπεζας της Ελλάδος. Όσα δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται.

Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως.

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» (αναθεωρημένο το 1997) που είχε αντικαταστήσει το παλαιό Δ.Λ.Π. 17 «Λογιστική των μισθώσεων». Εφαρμόζεται για τις περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2005.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» είναι να προδιαγράψει τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις, που πρέπει να εφαρμόζουν οι μισθωτές και οι εκμισθωτές για τις μισθώσεις.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του ΔΛΠ 17 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

#### **Μίσθωση**

Είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

Μισθώσεις είναι, επίσης και οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων.

#### **Χρηματοδοτική μίσθωση**

Είναι μια μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας.

#### **Λειτουργική μίσθωση**

Είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

#### **Μη ακυρώσιμη μίσθωση**

Είναι μια μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνο:

- (α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος,
- (β) με την έγκριση του εκμισθωτή,
  - i. εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή ή
  - ii. με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου εξασφαλίζει ότι η συνέχιση της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιη, κατά την

έναρξη της μισθωτικής σχέσης.

### **Έναρξη της μίσθωσης**

Είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης.

Την ημερομηνία αυτή:

- (α) η μίσθωση κατατάσσεται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική, και
- (β) στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Η έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμά του για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (δηλαδή η αναγνώριση, κατά περίπτωση, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των δαπανών που προκύπτουν από τη μίσθωση).

### **Μισθωτική περίοδος**

Είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

### **Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων**

Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει κατά τη μισθωτική περίοδο, μη συμπεριλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- (α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με το μισθωτή ή
- (β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
  - i. το μισθωτή ή
  - ii. έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή ή
  - iii. ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία που καθίσταται ασκίσιμο το δικαίωμα, ώστε να είναι μάλλον βέβαιο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα ελάχιστα μισθώματα τα οποία πρέπει να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.



### **Οικονομική ζωή**

Είναι είτε:

- (α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά από έναν ή περισσότερους χρήστες ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

### **Οφέλιμη ζωή**

Είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, μετά την έναρξη της μίσθωσης, χωρίς τον περιορισμό από την μισθωτική διάρκεια, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την οντότητα.

### **Εγγυημένη υπολειμματική αξία**

Είναι:

- (α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το ποσό της εγγύησης είναι το μεγαλύτερο ποσό που θα μπορούσε, σε κάθε περίπτωση, να καταστεί πληρωτέο), και
- (β) από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

### **Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία**

Είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

### **Τα αρχικά άμεσα κόστη**

Είναι διαφορεικά κόστη που αφορούν άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

### **Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση**

Είναι το σύνολο:

- (α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης, και
- (β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής

### **Καθαρή επένδυση στη μίσθωση**

Είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

### **Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο**

Είναι η διαφορά μεταξύ:

- (α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση, και
- (β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

#### **Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης**

Είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, εξισώνει:

- (α) τη συνολική παρούσα αξία:
- (β) τη συνολική παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων πλέον της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας
- (γ) με την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου πλέον κάθε αρχικού άμεσου κόστους του εκμισθωτή.

#### **Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή**

Είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μια παρόμοια μισθωτική σχέση, ή αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

#### **Ενδεχόμενο μίσθωμα**

Είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός συντελεστή που αλλάζει με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των μελλοντικών πωλήσεων, πλήθος μελλοντικών χρησιμοποιήσεων, μελλοντικοί δείκτες τιμών, επιτόκια που θα ισχύουν μελλοντικά).

### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση όλων των μισθώσεων εκτός από :

- (α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων,
- (β) συμβάσεις για δικαιώματα παραχώρησης στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εφαρμόζεται επίσης σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα, το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για παροχή υπηρεσιών, οι οποίες δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

Το πρότυπο αυτό, δεν πρέπει να εφαρμόζεται όσον αφορά την επιμέτρηση για:

- (α) Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»).
- (β) Επένδυση σε ακίνητο που παραχωρείται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 40).
- (γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία»).
- (δ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παραχωρούνται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 41)

## 1.5. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Το πρότυπο κατατάσσει τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές ή λειτουργικές με βασικό κριτήριο την έκταση στην οποία οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανήκουν στον εκμισθωτή ή στον μισθωτή.

Μια μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μια μίσθωση, αντιθέτως, κατατάσσεται ως λειτουργική αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

### 1.5.1. Χρηματοδοτικές μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μισθωτών και εκμισθωτών

#### Μισθωτές

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, εφόσον είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, χρησιμοποιείται ως επιτόκιο προεξόφλησης το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εάν αυτό μπορεί να προσδιοριστεί, διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

#### Εκμισθωτές

Οι εκμισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν στον Ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που είναι αντικείμενα χρηματοδοτικής μίσθωσης και θα τα εμφανίζουν ως απαίτηση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Οι απαιτήσεις αυτές θα πρέπει να διαχωρίζονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Οι εκμισθωτές συχνά βαρύνονται με αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορετικά και επιρρίπτονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, χωρίς σε αυτά να συμπεριλαμβάνονται τα γενικά έξοδα. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός εκείνων που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά.

### 1.5.2. Λειτουργικές μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μισθωτών και εκμισθωτών

#### Μισθωτές

Οι πληρωμές μισθωμάτων στις λειτουργικές μισθώσεις (εκτός των δαπανών για υπηρεσίες, όπως ασφάλιση και συντήρηση) πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτή τη βάση.

### **Εκμισθωτές**

Οι εκμισθωτές πρέπει να παρουσιάζουν στον Ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τη φύση του κάθε στοιχείου. Τα έσοδα της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την ευθεία μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλύτερα τον ρυθμό μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Δαπάνες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων από μισθώματα, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων, αναγνωρίζονται στις δαπάνες.

## **1.6. ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ**

Στις περιπτώσεις πώλησης και επαναμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης.

Στη περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η παρόμοια διαφορά, πρέπει να πάει στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι υψηλότερη η χαμηλότερη της τρέχουσας αξίας του παγίου, τότε επιτρέπεται υπό όρους η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.

## **1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 18 το οποίο αναθεωρήθηκε το 1993 αντικαθιστά το παλαιό Δ.Λ.Π. με αριθμό 18 "Καταχώρηση των εσόδων στα αποτελέσματα", που είχε εγκριθεί το 1982.

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τη λογιστική των εσόδων και κυρίως με το χρόνο και τα κριτήρια καταχώρησής τους. Εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 1995.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της χρήσης με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από αυτές που συνδέονται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Στα έσοδα αυτά περιλαμβάνονται και τα κέρδη που προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης όπως π.χ. πωλήσεις, αμοιβές, τόκοι, μερίσματα κ.λ.π.. Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Το βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Η καταχώρηση του εσόδου γίνεται όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Το Δ.Λ.Π. 18 καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο, ενώ παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 18 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### Έσοδο

Είναι η μικτή ( ακαθάριστη ) εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους.

#### Εύλογη αξία

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαχτεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση και συμμετέχουν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

#### 1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα :

**(α) την πώληση αγαθών**

Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει ή αγοράζει η επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους, συμπεριλαμβανομένων και των ακινήτων που αποκτώνται με σκοπό την μεταπώληση.

**(β) την παροχή υπηρεσιών**

Η παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει την εκτέλεση ενός συμφωνημένου έργου με βάση κάποια υπογραφείσα σύμβαση κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου, η οποία περίοδος, μπορεί να εκτείνεται και πέραν της μίας ή περισσότερων χρήσεων.

Όταν μια σύμβαση για παροχή υπηρεσίας συνδέεται άμεσα με την εκτέλεση μιας κατασκευαστικής σύμβασης, τα έσοδα από την παροχή της υπηρεσίας, δεν εξετάζονται από το πρότυπο αυτό, αλλά από το Δ.Λ.Π. 11 " Συμβάσεις κατασκευής έργων "

**(γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.**

Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές : Τόκων, για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλομένων στην επιχείρηση. Δικαιωμάτων, για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και Μερισμάτων διανομές κερδών σε μετόχους ή εταίρους κατ' αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Αυτό το Πρότυπο δεν αναφέρεται στα έσοδα που προκύπτουν από μια ομάδα Γεγονότων:

- (α) τις συμφωνίες μισθώσεων ( Δ.Λ.Π. 17 " Μισθώσεις " ),
- (β) μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις, οι οποίες παρακολουθούνται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ( Δ.Λ.Π. 28 " Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις " ),
- (γ) τα ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
- (δ) την πώληση και τις μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού ( Δ.Λ.Π. 39 " Χρηματοπιστωτικά μέσα : καταχώρηση και αποτίμηση " ),
- (ε) τις μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφοριακών στοιχείων,
- (στ) την αρχική καταχώρηση γεωργικού προϊόντος ( Δ.Λ.Π. 41 " Γεωργία " ).
- (ζ) την εξόρυξη μεταλλευμάτων,
- (η) την αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα ( Δ.Λ.Π. 41 " Γεωργία " ).

#### 1.5. ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

**α) Αποτίμηση εσόδων**

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Το εισπραχθέν ή εισπρακτέο ανάλλαγμα συνήθως έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων οπότε η αξία του εσόδου συμπίπτει με τη αξία του

ανταλλάγματος. Εάν όμως η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή πρόκειται να εισπραχθούν.

#### **β) Πώληση αγαθών**

Για να λογιστικοποιησει μια επιχείρηση ένα έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι :

- (α) Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες που προκύπτουν από την κυριότητα των αγαθών.
- (β) Η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητά τους, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- (γ) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
- (δ) Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Η πιθανότητα να εισρεύσει στην επιχείρηση το αντάλλαγμα μπορεί να μην είναι βέβαιη μέχρι να εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρι να αρθεί η όποια αβεβαιότητα.
- (ε) Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

#### **γ) Παροχή υπηρεσιών**

Η καταχώρηση του εσόδου μιας συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσίας, εφόσον το αποτέλεσμα της μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, όταν πληρούνται σωρευτικά τέσσερις προϋποθέσεις:

- (α) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
- (β) Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- (γ) Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και
- (δ) Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και αυτές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

#### **δ) Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα**

Η επιχείρηση πρέπει να λογίζει κάθε έσοδο που προέρχεται από τρίτους οι οποίοι χρησιμοποιούν περιουσιακά της στοιχεία με αντάλλαγμα τόκους, δικαιώματα και μερίσματα, όταν τα σχετικά οικονομικά οφέλη μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα και αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση με βάση συγκεκριμένους κανόνες:

- (α) Οι τόκοι πρέπει να λογίζονται βάσει μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, το απαιτούμενο επιτόκιο για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων, οι οποίες αναμένεται να εισρεύσουν καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ώστε να εξισώνονται με την αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.
- (β) Τα δικαιώματα πρέπει να λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.
- (γ) Τα μερίσματα πρέπει να λογίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα εισπραξής τους από τους μετόχους.

## 1.6. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

- (α) Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων
- (β) Πωλήσεις υπηρεσιών
- (γ) Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- (δ) Επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης.



## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

### Παροχές σε εργαζόμενους

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Συμβούλιο της I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) ενέκρινε αρχικά το Δ.Λ.Π. 19 «Λογιστική για τις Παροχές Αποχώρησης στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εργοδοτών» το 1983. Το 1993 έγινε μια αναθεώρηση περιορισμένης έκτασης και εγκρίθηκε το Δ.Λ.Π. 19 «Δαπάνες Παροχών Αποχώρησης».

Στη συνέχεια, το 1994, ξεκίνησε μια διαδικασία ευρύτερης αναθεώρησης του προτύπου και το 1998 το Συμβούλιο της I.A.S.C. ενέκρινε τελικά το νέο Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε Εργαζόμενους» το οποίο αναθεωρήθηκε εκ νέου το 2000 με τις τροποποιήσεις που επέφερε σε αυτό η αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού».

Το παρόν Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999, εκτός των περιπτώσεων των τροποποιήσεων που εγκρίθηκαν το 1999 και το 2000, η εφαρμογή των οποίων άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2000 και την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001 αντίστοιχα.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Έχει ως σκοπό να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό καθώς και τις πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούν οι επιχειρήσεις, για τις παροχές προς τους εργαζόμενους τους.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 19 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

##### **Παροχές σε εργαζόμενους**

Είναι όλες οι μορφές αμοιβών που δίνονται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη, από τους εργαζόμενους, υπηρεσία.

##### **Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους**

Είναι παροχές σε εργαζόμενους, εκτός από τις παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως, που καταβάλλονται εντός έτους από τη λήξη της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι παρείχαν υπηρεσίες.

##### **Παροχές μετά την αποχώρηση**

Είναι παροχές σε εργαζόμενους, εκτός από παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως, που είναι πληρωτέες μετά την αποχώρηση του εργαζόμενου.

##### **Προγράμματα παροχών μετά την αποχώρηση**

Είναι οι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες, βάσει των οποίων μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την αποχώρηση σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

### **Προγράμματα καθορισμένων εισφορών**

Είναι προγράμματα παροχών μετά την αποχώρηση βάσει των οποίων η υποχρέωση μιας επιχείρησης εξαντλείται στην καταβολή καθορισμένων εισφορών σε έναν ανεξάρτητο φορέα.

### **Προγράμματα καθορισμένων παροχών**

Είναι τα προγράμματα παροχών μετά την αποχώρηση, εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

### **Προγράμματα πολλών εργοδοτών**

Είναι τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή παροχών, εκτός των κρατικών προγραμμάτων που:

- (α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρονται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις και,
- (β) χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να χορηγούν παροχές στους εργαζόμενους των επιχειρήσεων.

### **Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους**

Είναι παροχές σε εργαζόμενους, εκτός από τις παροχές μετά την αποχώρηση και τις παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως, οι οποίες δεν είναι πληρωτέες, στο σύνολό τους, εντός έτους, μετά το τέλος της χρήσεως στην οποία παρασχέθηκε η εργασία.

### **Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως**

Είναι παροχές σε εργαζόμενους ως αποτέλεσμα:

- (α) της αποφάσεως της επιχειρήσεως να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία αποχωρήσεως, ή
- (β) της αποφάσεως ενός εργαζομένου να αποδεχθεί εθελοντικά, την αποχώρησή του με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές
- (γ) κατοχυρωμένες παροχές
- (δ) η παρούσα αξία της δέσμευσης για καθορισμένη παροχή
- (ε) κόστος τρέχουσας απασχόλησης
- (στ) δαπάνη τόκου
- (ζ) τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος

### **Περιουσιακά στοιχεία ενός Ταμείου μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους:**

Είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

- (α) κατέχονται από ένα Ταμείο, που έχει ξεχωριστή νομική οντότητα και υφίσταται μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί τις παροχές των εργαζομένων και,
- (β) είναι διαθέσιμα αποκλειστικά για την πληρωμή ή την χρηματοδότηση των παροχών σε εργαζόμενους και δεν μπορούν να ρευστοποιηθούν από τους πιστωτές της επιχείρησης, ακόμη και στην περίπτωση της πτώχευσης, ή να επιστραφούν στην επιχείρηση.

### **Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο**

Είναι ένα ασφαλιστήριο που εκδίδεται από ένα ασφαλιστή μη συνδεδεμένο με την επιχείρηση, εφόσον τα ασφαλιστήρια:

- (α) διατίθενται αποκλειστικά για την πληρωμή ή τη χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, βάσει ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών και,
- (β) δεν μπορεί να ρευστοποιηθούν από τους πιστωτές της επιχείρησης, ακόμη και στην

περίπτωση της πτώχευσης.

#### **Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος**

Τα Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες :

Περιλαμβάνουν:

- (α) τις οριστικές προσαρμογές (την διαφορά μεταξύ προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των πραγματικών δεδομένων) και,
- (β) τις επιδράσεις των μεταβολών των αναλογιστικών παραδοχών.

#### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τους εργοδότες για το λογιστικό χειρισμό όλων των παροχών προς τους εργαζομένους, εκτός αυτών που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΠ 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών».

Επίσης, δεν εφαρμόζεται στη σύνταξη απολογισμών των προγραμμάτων παροχών σε εργαζόμενους, του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 26 «Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεως». Ειδικότερα, το πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που παρέχονται:

- (α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες επίσημες συμφωνίες μεταξύ μιας επιχείρησης και μεμονωμένων ή ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους,
- (β) βάσει νόμου ή συλλογικών συμβάσεων και,
- (γ) από άτυπες πρακτικές που καθίστανται θεσμοί.

#### **1.5. ΕΙΔΗ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ**

Μισθοί, ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία, άδειες βραχύχρονης διάρκειας, π.χ. η ετήσια άδεια και η άδεια ασθένειας, οι οποίες αναμένεται να ληφθούν εντός της επόμενης χρήσης από αυτήν που ο μισθωτός παρείχε εργασία, διανομή κερδών και άλλες έκτακτες παροχές, που είναι πληρωτέες εντός της επόμενης χρήσης από αυτήν που ο μισθωτός παρείχε εργασία και, παροχές σε είδος (ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παραχώρηση χρήσης κατοικίας, παραχώρηση χρήσης αυτοκινήτου κ.λ.π.) για τους εν ενεργεία εργαζόμενους.

Η καταχώρηση των βραχυπρόθεσμων παροχών είναι άμεση, διότι το κόστος τους αποτιμάται εύκολα και χωρίς να απαιτούνται αναλογιστικές μελέτες ή προεξοφλήσεις.

#### **1.6. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ**

Οι Παροχές μετά την Αποχώρηση μπορεί να περιλαμβάνουν παροχές αποχωρήσεως όπως για παράδειγμα συντάξεις, ή άλλες παροχές όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Οι συμφωνίες βάσει των οποίων μια επιχείρηση χορηγεί τέτοιες παροχές συνιστούν προγράμματα παροχών μετά την αποχώρηση.

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το πρότυπο, είτε αυτές οι συμφωνίες προβλέπουν, είτε όχι, την ίδρυση ενός ιδιαίτερου φορέα διαχείρισης των πόρων του προγράμματος (είσπραξη εισφορών και καταβολή παροχών). Τα προγράμματα παροχών μετά την αποχώρηση διακρίνονται σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών και σε προγράμματα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με την φύση των όρων και προϋποθέσεων που τίθενται

σε κάθε πρόγραμμα.

#### **1.6.1. Προγράμματα καθορισμένων εισφορών**

Τα χαρακτηριστικά τους είναι τα εξής:

- (α) η νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της επιχείρησης περιορίζεται στο ποσό που έχει συμφωνηθεί να συνεισφέρει στο πρόγραμμα και,
- (β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος (ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν θα επαρκούν για να καλύψουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν τον εργαζόμενο.

#### **1.6.2. Προγράμματα καθορισμένων παροχών**

Τα χαρακτηριστικά τους είναι τα εξής:

- (α) η επιχείρηση έχει δεσμευτεί για παροχές σε νυν και πρώην εργαζόμενους και,
- (β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος, βαρύνουν, ουσιαστικά, την επιχείρηση.

Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και καθορισμένων παροχών μπορεί να εφαρμόζονται στο πλαίσιο των προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, κρατικών προγραμμάτων και ασφαλισμένων παροχών.

### **1.7. ΣΥΛΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΡΓΟΔΟΤΩΝ**

Ένα Συλλογικό Πρόγραμμα Εργοδοτών χαρακτηρίζεται ως καθορισμένων εισφορών ή καθορισμένων παροχών ανάλογα με τους όρους του προγράμματος.

#### Συλλογικό Πρόγραμμα Εργοδοτών καθορισμένων παροχών

Όταν το Συλλογικό Πρόγραμμα Εργοδοτών στο οποίο συμμετέχει μια επιχείρηση κατατάσσεται ως καθορισμένων παροχών, μια επιχείρηση πρέπει:

- (α) να καταχωρεί την αναλογία της στην υποχρέωση για παροχές, στα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και στο αντίστοιχο κόστος, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και,
- (β) να προβαίνει σε ιδιαίτερες γνωστοποιήσεις.

Υπάρχουν περιπτώσεις που μια επιχείρηση δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει και να λογιστικοποιήσει το μερίδιο που της αναλογεί, είτε γιατί δεν έχει επαρκή πληροφόρηση σχετικά με τους όρους και τα οικονομικά στοιχεία του προγράμματος, είτε γιατί υπάρχουν αναλογιστικοί κίνδυνοι που συνδέονται με νυν και πρώην υπαλλήλους άλλων επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σταθερή βάση για την κατανομή της οικονομικής θέσης του προγράμματος στις συμμετέχουσες επιχειρήσεις.

### **1.8. ΚΡΑΤΙΚΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ**

Τα Κρατικά Προγράμματα καθιερώνονται με νόμο, καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις ή κλάδους επιχειρήσεων και λειτουργούν κάτω από κεντρικό ή τοπικό έλεγχο ή από άλλες αρχές, με τέτοιο τρόπο που δεν ελέγχονται και δεν επηρεάζονται από τις επιχειρήσεις. Τα Κρατικά Προγράμματα χαρακτηρίζονται ως καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών ανάλογα με τις υποχρεώσεις που δημιουργούν για την επιχείρηση.

Τα προγράμματα αυτά χρηματοδοτούνται με εισφορές οι οποίες είναι ικανές να καλύψουν τις παροχές που είναι καταβλητέες στην τρέχουσα χρονική περίοδο, ενώ οι μελλοντικές παροχές, το δικαίωμα επί των οποίων θεμελιώνεται στην τρέχουσα περίοδο,

θα καλυφθούν από μελλοντικές εισφορές. Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι επιχειρήσεις δεν έχουν νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να καλύψουν τέτοιες μελλοντικές παροχές. Οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων περιορίζονται στην καταβολή των τρεχουσών εισφορών. Για το λόγο αυτό τα Κρατικά Προγράμματα είναι εξ ορισμού προγράμματα καθορισμένων εισφορών εκτός εξαιρετικών περιπτώσεων που μπορούν να χαρακτηριστούν ως καθορισμένων παροχών. Τα Κρατικά Προγράμματα λογιστικοποιούνται με τον ίδιο τρόπο όπως τα προγράμματα πολλών εργοδοτών.

### **1.9. ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ**

Μια επιχείρηση, ενδέχεται, να καταβάλλει ασφάλιστρα σε μια ασφαλιστική εταιρεία στα πλαίσια ενός προγράμματος παροχών μετά την αποχώρηση. Ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός εάν η επιχείρηση θα έχει μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση:

- (α) να πληρώσει η ίδια τις παροχές στον εργαζόμενο όταν καταστούν απαιτητές, ή
- (β) να πληρώσει επιπλέον ποσά εάν ο ασφαλιστής δεν καταβάλλει όλες τις μελλοντικές παροχές προς τους εργαζόμενους που συνδέονται με απασχόληση τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων. Οπότε θεωρείται ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

Όταν μια επιχείρηση χρηματοδοτεί υποχρεώσεις για παροχές μετά την αποχώρηση μέσω ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου, βάσει του οποίου δεσμεύεται με μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση, τότε η καταβολή των ασφαλιστρών δεν θεωρείται ως καταβολή καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς:

- (α) καταχωρεί ένα τέτοιο ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος και,
- (β) καταχωρεί άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως απαιτήσεις για αποζημίωση.

### **1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20.

Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Ο 2190 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

### Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης» εκδόθηκε σε αντικατάσταση του προϋπάρχοντος Δ.Λ.Π. το οποίο είχε εγκριθεί από το συμβούλιο της I.A.S.B. τον Νοέμβριο του 1982.

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 20 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

#### 1.2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 20 θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

##### **Κράτος**

Αναφέρεται στο δημόσιο, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

##### **Κρατική υποστήριξη**

Είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για το Δ.Λ.Π. αυτό στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

##### **Κρατική επιχορήγηση**

Είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους, δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτιμήσεως, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

##### **Επιχορηγήσεις που αφορούν σε Περιουσιακά Στοιχεία**

Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν επίσης να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των παγίων ή τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

### **Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα**

Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

### **Χαριστικά δάνεια**

Είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να γίνει η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η **κρατική υποστήριξη** εκφράζεται με πολλές μορφές που μπορεί να ποικίλουν ως προς τη φύση της παρεχόμενης βοήθειας και ως προς τους όρους από τους οποίους εξαρτάται

Η κρατική υποστήριξη μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση μιας επιχείρησης να δραστηριοποιηθεί σε τομέα που κανονικά δεν θα αναλάμβανε χωρίς την υποστήριξη αυτή. Οι λόγοι που η κρατική υποστήριξη μιας επιχείρησης αποτελεί σημαντικό θέμα κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών της είναι :

- (α) η εύρεση της κατάλληλης μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των μεταβιβασθέντων στην επιχείρηση πόρων.
- (β) η χρησιμότητα που παρέχεται, από τη γνώση της ωφέλειας που απολαμβάνει μια επιχείρηση από μια τέτοια υποστήριξη, κατά τη χρήση στην οποία αφορούν οι οικονομικές καταστάσεις, σχετικά με τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεών της με εκείνες των προηγούμενων χρήσεων όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

## **1.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων καθώς και στη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Δεν ασχολείται όμως με:

- (α) Τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες.
- (β) Την κρατική υποστήριξη που παρέχεται σε μια επιχείρηση με τη μορφή οφέλους που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος.
  - \* όπως είναι για παράδειγμα οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου.
- (γ) Την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχείρησης
- (δ) Τις κρατικές επιχορηγήσεις για τη γεωργία με τις οποίες ασχολείται το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία».

## **1.4. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥΣ**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρι να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- (α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης, και
- (β) η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται σε συστηματική βάση ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν και δεν πρέπει να πιστώνονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Τα επιχειρήματα που συνηγορούν στον ανωτέρω λογιστικό χειρισμό είναι τα εξής:

- (α) Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, άρα δεν μπορεί να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους
- (β) Οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίδονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να καρπωθεί μια επιχείρηση κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις της. Η λογιστική καταχώρησή τους επομένως, πρέπει να γίνεται στα έσοδα κατά τρόπο που να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν.
- (γ) Όπως ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι βαρύνουν τα αποτελέσματα, έτσι και ο χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων οι οποίες αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών είναι λογικό να γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

## **1.5. ΜΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΕΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**

Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

## **1.6. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ**

Με την επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.



## 1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Το Ε.Γ.Α.Σ. και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Α (41, 47, 192, 206, 292 ΚΑΙ 298), καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων.

Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ.

Ο Ν. 2601/1998 ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων (όχι για τα πιστωτικά ιδρύματα). Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν αποτελούν αποθεματικά διότι δεν σχηματίζονται από διακράτηση κερδών της επιχείρησης. Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του πάγιου στοιχείου.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

## Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee) θέλησε να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση, και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να καλύπτουν τις συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και τις επιδράσεις που προκαλούν οι συναλλαγματικές μεταβολές.

Το Δ.Λ.Π. 21 αναθεωρήθηκε το 1993 και αντικατέστησε το παλαιό Δ.Λ.Π. 21 «Λογιστική των επιδράσεων των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (που είχε εγκριθεί το 1983). Επίσης αναθεωρήθηκε το 2004 και έχει εφαρμογή για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η προγενέστερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους.

Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα.

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως να μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα παρουσίασης.

Τα πρωταρχικά θέματα που ανακύπτουν είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας (των συναλλαγματικών ισοτιμιών) καθώς και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

#### **Ισοτιμία κλεισίματος**

Είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

#### **Συναλλαγματική διαφορά**

Είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου του αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

#### **Συναλλαγματική ισοτιμία**

Είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

### **Ξένο νόμισμα**

Είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας.

### **Εκμετάλλευση στο εξωτερικό**

Είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία, μία κοινοπραξία ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οντότητας, τις οποίες οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της οντότητας.

### **Νόμισμα λειτουργίας**

Είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα.

### **Όμιλος**

Είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

### **Χρηματικά στοιχεία**

Είναι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό μονάδων του νομίσματος.

### **Καθαρή επένδυση**

Σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι το μερίδιο της αναφέρουσας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης.

### **Νόμισμα παρουσίασης**

Είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

### **Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία**

Είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται :

- (α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση»,
- (β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και
- (γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα (derivatives) σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Όμως, όσα

παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Εκτός αυτού, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οντότητα μετατρέπει ποσά που έχουν σχέση με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην αντισταθμιστική λογιστική (hedge accounting) στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.

Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό .

## 1.5. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΥΝ ΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλύει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οντότητα προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της εξετάζει παράγοντες που αφορούν στο νόμισμα και την επίδρασή του στις τιμές πώλησης των προϊόντων στα εργατικά και σε άλλα κόστη:

### (α) το νόμισμα:

- i. που κατά κύριο λόγο επηρεάζει τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της)
- ii. της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστο τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της.

### (β) το νόμισμα που κατά κύριο λόγο επηρεάζει την εργασία, τα υλικά και τα άλλα κόστη που συνδέονται με την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια έξοδα).

Υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που επίσης δύνανται να παρέχουν μία ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας.

(α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (για παράδειγμα, η έκδοση χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων).

(β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως διατηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

Εξετάζονται επίσης και συμπληρωματικοί παράγοντες προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό καθώς και αν το νόμισμα λειτουργίας της είναι ίδιο με εκείνο της αναφέρουσας οντότητας.

## **1.6. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

Όταν η σύνθεση των προαναφερόμενων δεικτών ποικίλλει και το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι προφανές, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας που αντιπροσωπεύει πιο αξιόπιστα τις οικονομικές επιδράσεις των υποκείμενων συναλλαγών, γεγονότων και περιστάσεων. Με την προσέγγιση αυτή, η διοίκηση δίνει προτεραιότητα στους κύριους δείκτες, που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν επιπρόσθετη τεκμηρίωση προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας.

Το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις.

## **1.7. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οντότητες με διαφορετικά νομίσματα παρουσίασης, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οντότητας εκφράζεται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

## **1.8. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ**

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Για τις συναλλαγές σε ξένο νόμισμα που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου χρησιμοποιείται η ισοτιμία την ημερομηνία της συναλλαγής. Στο τέλος της περιόδου τα χρηματικά στοιχεία μετατρέπονται βάσει της ισοτιμίας κλεισίματος του Ισολογισμού και οι συναλλαγματικές διαφορές λογιστικοποιούνται στα αποτελέσματα της περιόδου. Πλην εξαιρέσεων τα μη χρηματικά στοιχεία δεν μετατρέπονται την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

## **1.9. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Όλα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Στις τράπεζες όλες οι συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται στα αποτελέσματα. Δεν υπάρχει διάταξη συγκεκριμένη. Όμως η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22

### Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το ΔΛΠ 22 "λογιστική για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων" είχε εγκριθεί το Νοέμβριο 1983. Το Δεκέμβριο 1993, το ΔΛΠ 22 είχε αναθεωρηθεί ως μέρος του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτιώσεων των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς κατέστη το ΔΛΠ 22 "ενοποιήσεις επιχειρήσεων" [ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1993)].

Τον Ιούλιο 1998 διάφορα σημεία του ΔΛΠ 22 αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς με το ΔΛΠ 36, "απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων", ΔΛΠ 37, "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις" και ΔΛΠ 38 "άυλα περιουσιακά στοιχεία", επίσης αναθεωρήθηκε και ο χειρισμός της αρνητικής υπεραξίας. Το αναθεωρημένο πρότυπο [ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998)] τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Το Πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη, όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης συμφερόντων, όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχείρησης και το λογιστικό χειρισμό της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας, τόσο κατά την αγορά όσο και μεταγενέστερα. Άλλα λογιστικά θέματα περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του ύψους των δικαιωμάτων της μειοψηφίας, το λογιστικό χειρισμό της απόκτησης ύστερα από σταδιακές αγορές, τις μεταγενέστερες μεταβολές του κόστους αγοράς ή του προσδιορισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

##### **Ενοποίηση επιχειρήσεων**

Είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης με μία άλλη ή ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης.

##### **Αγορά**

Είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία μία από τις επιχειρήσεις, η αγοράστρια, αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης, της αποκτώμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση

περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση συμμετοχικών τίτλων.

#### **Συνένωση συμφερόντων**

Είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν σύνολο, της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των οφελών, που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ούτως ώστε κανένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής.

#### **Έλεγχος**

Είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

#### **Μητρική**

Είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

#### **Θυγατρική**

Είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία). Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.(ΔΛΠ 27).

#### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

#### **Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία**

Είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά χρήματος.

#### **Ημερομηνία αγοράς**

Είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αποκτώμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.

### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική των ενοποιήσεων επιχειρήσεων. Μία ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, που υπαγορεύονται από νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μία επιχείρηση των συμμετοχικών τίτλων μιας άλλης επιχείρησης ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείρησης. Αυτό είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων ή με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των ιδιοκτητών των ενοποιούμενων επιχειρήσεων ή μεταξύ της μιας επιχείρησης και των ιδιοκτητών της άλλης. Η ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να προϋποθέτει την ίδρυση μιας νέας

επιχείρησης, για να αναλάβει τον έλεγχο πάνω στις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις σε άλλη επιχείρηση ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις. Όταν η ουσία της συναλλαγής ανταποκρίνεται στον ορισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων αυτού του Προτύπου, οι ρυθμίσεις για το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις, που περιέχονται σε αυτό το Πρότυπο, εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της συγκεκριμένης δομής που υιοθετείται για την ενοποίηση.

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής εταιρίας - θυγατρικής, στην οποία αγοραστής είναι η μητρική εταιρία και αποκτώμενη είναι μια θυγατρική του αγοραστή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του και περιλαμβάνει τα δικαιώματά του στην αποκτώμενη, στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ως μία επένδυση σε θυγατρική (βλέπε ΔΛΠ αριθμός 27 "Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές").

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά της καθαρής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, μιας άλλης επιχείρησης μάλλον, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης επιχείρησης. Αυτή η ενοποίηση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής - θυγατρικής εταιρίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και, συνεπώς, στις δικές του ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να προκαλέσει μια νόμιμη συγχώνευση. Ενώ οι προϋποθέσεις για νόμιμες συγχωνεύσεις διαφέρουν από χώρα σε χώρα, μια νόμιμη συγχώνευση αποτελεί συνήθως συγχώνευση μεταξύ δύο εταιριών στις οποίες:

- (α) είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μιας εταιρίας μεταβιβάζονται στην άλλη και η πρώτη εταιρία διαλύεται,
- (β) είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των δύο εταιριών μεταβιβάζονται σε μια νέα εταιρία και αμφότερες οι αρχικές εταιρίες διαλύονται.

Πολλές νόμιμες συγχωνεύσεις προκύπτουν ως μέρος της αναδιάρθρωσης ή αναδιοργάνωσης ενός ομίλου και δεν αλασχολούν αυτό το Πρότυπο, γιατί αποτελούν πράξεις μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο. Όμως, κάθε ενοποίηση επιχειρήσεων που κατέληξε στο να γίνουν οι δύο εταιρίες μέλη του ίδιου ομίλου, αντιμετωπίζεται ως αγορά ή ως συνένωση συμφερόντων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

- (α) Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο.
- (β) Δικαιώματα σε κοινοπραξίες (βλέπε ΔΛΠ 31 "χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες") και με τις οικονομικές καταστάσεις κοινοπραξιών.

## 1.5. ΤΡΟΠΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

### 1.5.1. Αγορές

Η χρήση της μεθόδου αγοράς συνεπάγεται την αγορά μιας επιχείρησης με όμοιο τρόπο, όπως η αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό είναι ορθό δεδομένου ότι μια αγορά αποτελεί συναλλαγή κατά την οποία μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία, αναλαμβάνονται υποχρεώσεις ή εκδίδονται μετοχές, σε αντάλλαγμα για τον έλεγχο της καθαρής περιουσίας και των εργασιών μιας άλλης επιχείρησης. Η μέθοδος αγοράς χρησιμοποιεί το κόστος ως βάση της λογιστικής καταχώρησης της αγοράς και, για τον προσδιορισμό του κόστους αυτού, βασίζεται στην πράξη ανταλλαγής που διέπει την αγορά.



### **Κόστος αγοράς**

Μία αγορά πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος της, που είναι το ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, άλλου ανταλλάγματος αγοράς που δόθηκε από την αγοράστρια για την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε κόστος που αφορά άμεσα την αγορά.

Όταν μια αγορά ολοκληρώνεται ύστερα από περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής, το κόστος της αποτελείται από το συνολικό κόστος των επί μέρους πράξεων. Όταν η αγορά πραγματοποιείται σταδιακά, η διάκριση μεταξύ της ημερομηνίας αγοράς και της ημερομηνίας της πράξης ανταλλαγής είναι σημαντική. Ενώ η λογιστική της αγοράς αρχίζει από την ημερομηνία αγοράς, χρησιμοποιούνται δεδομένα κόστους και εύλογων αξιών, που προσδιορίζονται κατά τις ημερομηνίες των επί μέρους πράξεων ανταλλαγής.

#### **1.5.2. Συνένωση συμφερόντων**

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της συνένωσης συμφερόντων, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων επιχειρήσεων πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, ως αν είχαν ενοποιηθεί από την αρχή της πρώτης παρουσιαζόμενης περιόδου τόσο για τη περίοδο στην οποία προκύπτει η ενοποίηση όσο και για κάθε άλλη συγκριτική περίοδο που γνωστοποιείται. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν πρέπει να ενσωματώνουν συνένωση συμφερόντων, στην οποία η επιχείρηση είναι μέρος, αν η ημερομηνία της συνένωσης των συμφερόντων είναι μεταγενέστερη από την ημερομηνία του πλέον πρόσφατου ισολογισμού, που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις. Η ουσία μιας συνένωσης συμφερόντων είναι ότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε αγορά και ότι συνεχίζεται η αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και οφελών που υπήρχε πριν από την ενοποίηση των επιχειρήσεων. Η χρήση της μεθόδου της συνένωσης συμφερόντων καταχωρεί τούτο, μέσω της λογιστικοποίησης των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, ως αν οι ξεχωριστές επιχειρήσεις συνέχιζαν να λειτουργούν όπως πριν από την ενοποίηση, μολονότι τώρα τελούν υπό κοινή ιδιοκτησία και κοινή διοίκηση. Κατόπιν τούτων, μόνον μικρές αλλαγές γίνονται στη συσσωμάτωση των επί μέρους οικονομικών καταστάσεων.

### **1.6. ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Υπάρχουν δύο τύποι μετασχηματισμών επιχειρήσεων:

- (α) πραγματικές εξαγορές (acquisitions) και
- (β) ενώσεις συμφερόντων (pooling of interests).

Για να αναγνωρισθεί μία συγχώνευση σαν ‘pooling or uniting of interests’ πρέπει να συντρέχουν οι εξής τρεις προϋποθέσεις ταυτοχρόνως :

- (α) σχετική αναλογία στις αγοραίες αξίες των δυο εμπλεκόμενων εταιρειών
- (β) συνέχιση περίπου του ίδιου ποσοστού ψήφου των εταίρων και στην νέα εταιρεία
- (γ) ανταλλαγή η συνάθροιση πλειοψηφικών πακέτων από κάθε μία από τις εταιρείες

Επίσης όταν δεν είναι δυνατόν να εντοπισθεί ο αγοραστής, τότε η συγχώνευση θεωρείται ‘pooling or uniting of interests’. Στο ‘pooling of interest’ δεν αναγνωρίζεται υπεραξία (goodwill) λογιστικά. Όλα τα σχετικά έξοδα, πρέπει να πάνε στα αποτελέσματα.

## 1.7. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΑΙ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Το ΔΛΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως “εξαγορές” (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill) που προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε η ανταλλάχθηκε και το αντίστοιχο ποσοστό της καθαρής θέσης της αγορασθείσας εταιρείας, εκτεφρασμένα σε αγοραίες αξίες (fair value). Εάν το τίμημα δεν καταβάλλεται με μετρητά αλλά με πίστωση ορισμένης χρονικής διάρκειας, τότε για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς υπολογίζεται η παρούσα αξία του επι πιστώσει τιμήματος, και εν συνεχεία ενδεχομένως η τυχόν υπεραξία. Η απόσβεση του goodwill γίνεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια. Κάθε χρόνο γίνεται επανεκτίμηση αυτής, και αν προκύψει διαφορά, τότε λογίζεται σαν διόρθωση.

Το κόστος αγοράς (που διαμόρφωσε την υπεραξία) επιτρέπεται να αλλάξει μεταγενέστερα, όταν υπάρξουν:

- (α) μεταβολές σε μελλοντικά γεγονότα και εκτιμήσεις που είχαν γίνει αρχικά οπότε γίνεται αναγκαίο να αναθεωρηθεί πάλι η τρέχουσα αξία της αγορασθείσας εταιρείας και
- (β) όταν το αρχικό τίμημα υποστεί αλλαγή ένεκα διαφόρων αιτιών και συμφωνιών.

Η αρνητική υπεραξία [negative goodwill] (που προκύπτει όταν το κόστος απόκτησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είναι μικρότερο της πραγματικής αξίας τους ) θα πρέπει να μειώνει αναλογικά την αξία των αποκτούμενων στοιχείων. Όταν αυτό δεν είναι δυνατόν, η διαφορά που προκύπτει χαρακτηρίζεται ως αρνητική υπεραξία και απεικονίζεται αφαιρετικά του ενεργητικού στην υπεραξία, το οποίο αποσβένεται σε 5 έτη η έως το πολύ 20 έτη όταν μπορεί να αιτιολογηθεί. Το ΔΛΠ 22 δεν εφαρμόζεται όταν οι συναλλαγές εξαγορών και συγχωνεύσεων γίνονται μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο.

## 1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Ο 2190 αρ.68 – 70 και 103, ομιλεί περί συγχώνευσης για περιπτώσεις όπου υπάρχει 100% θυγατρική εταιρεία. Στις άλλες περιπτώσεις, ο 2190 αποδέχεται:

- (α) τον νόμο 2515/97 για τις συγχωνεύσεις τραπεζικών ιδρυμάτων όπου επιτρέπεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες, καθώς επίσης και η τεχνική συνάθροισης συμφερόντων (συμψηφισμός μόνο του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφώμενης).
- (β) Τον 1297/72 για συγχωνεύσεις λοιπων εταιρειών όπου και επιβάλλεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες (αρ. 9) και δεν αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφώμενης.
- (γ) Τον 2166/93 όπου δεν επιβάλλεται αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες όμως αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφώμενης, και γίνεται με τεχνική της συνάθροισης συμφερόντων.

Γενικά στα Ελληνικά πρότυπα, οι συγχωνεύσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασχηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο της συνάθροισης συμφερόντων. Σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία, η οποία και αποσβένεται σε 5 χρόνια ισόποσα. Το κόστος αγοράς είναι η ονομαστική αξία του ποσού που πληρώνεται.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

## Κόστος δανεισμού

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το αναθεωρημένο του 1993 Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος δανεισμού» αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος δανεισμού μεταφερόμενο στα πάγια στοιχεία» που είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο το 1983. Το πρότυπο αυτό τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 1 Ιανουαρίου 1995.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 23 είναι ο προσδιορισμός του λογιστικού χειρισμού του κόστους δανεισμού. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό το κόστος δανεισμού καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, στις περιπτώσεις που το κόστος σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, την κατασκευή ή την παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου με την έννοια που καθορίζει το παρόν πρότυπο.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

#### **Κόστος δανεισμού**

Είναι οι τόκοι και άλλα κόστη που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση λόγω δανεισμού κεφαλαίων. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- (α) Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπροθέσμων και μακροπροθέσμων δανείων.
- (β) Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.
- (γ) Απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων.
- (δ) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις».
- (ε) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

#### **Ειδικό Περιουσιακό στοιχείο**

Για την εφαρμογή του προτύπου είναι αυτό που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας τουλάχιστον ένα έτος για την χρήση ή για την πώλησή του. Παραδείγματα αποτελούν τα αποθέματα μόνο στην περίπτωση που απαιτείται σημαντικός χρόνος προετοιμασίας για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητα. Οι άλλες επενδύσεις, τα αποθέματα που παράγονται σε σύντομο χρονικό διάστημα καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται είναι έτοιμα για χρησιμοποίηση ή πώληση δεν θεωρούνται περιουσιακά στοιχεία για την εφαρμογή του παρόντος προτύπου.

## 1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Το πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν ταξινομείται στις υποχρεώσεις.

## 1.5. ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

### 1.5.1 Κόστος Δανεισμού - Βασική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται σαν έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων και εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Αναφορικά με την υποχρέωση προς γνωστοποίηση, επισημαίνεται ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναφέρονται οι λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.

### 1.5.2 Κόστος Δανεισμού - Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού στην περίπτωση που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή, ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται σαν τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού μόνο εφόσον:

- (α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
  - (β) το κόστος του στοιχείου αυτού να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
- Άλλα κόστη δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της περιόδου την οποία βαρύνουν.

## 1.6. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Το κόστος δανεισμού που αφορά άμεσα την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, είναι εκείνο που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν δεν είχε γίνει η δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο. Το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με το περιουσιακό στοιχείο και μπορεί εύκολα να προσδιοριστεί όταν ο δανεισμός των κεφαλαίων γίνεται για το σκοπό της απόκτησης, κατασκευής ή παραγωγής του ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

Όταν δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των δανείων και του περιουσιακού στοιχείου τότε ο προσδιορισμός του κόστους δανεισμού προς κεφαλαιοποίηση δεν είναι εύκολα προσδιορίσιμος και απαιτείται ορθή κρίση. Παράδειγμα δυσκολίας στον εντοπισμό του κόστους δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με το ειδικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί η λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, ειδικά σε οικονομίες με υψηλό ποσοστό πληθωρισμού, καθώς και οι τυχόν διακυμάνσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών.

Όταν ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση, είναι:

- (α) το πραγματικό κόστος, που αναλήφθηκε κατά την διάρκεια της περιόδου για τα δάνεια αυτά,
- (β) μειωμένο με το τυχόν έσοδο που προκύπτει από τυχόν προσωρινή τοποθέτηση<sup>61</sup> αυτών των δανείων μέχρι τη χρησιμοποίησή τους για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου.

### **1.7. ΕΝΑΡΞΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ενός περιουσιακού στοιχείου ως μέρος του κόστους του πρέπει να αρχίζει όταν:

- (α) διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο
- (β) υπάρχει επιβάρυνση με το κόστος δανεισμού
- (γ) βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για πώληση ή για τη χρήση που προορίζεται.

Οι επενδυτικές δαπάνες ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου είναι μόνο εκείνες που περιλαμβάνουν καταβολές μετρητών, μεταβίβαση άλλων περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη έντοκων υποχρεώσεων, αφού μειωθούν με τυχόν λαμβανόμενες τμηματικές πληρωμές που εισπράχθηκαν έναντι καθώς και από τυχόν κρατικές επιχορηγήσεις.

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει κεφαλαιοποιηθεί, στη διάρκεια της περιόδου, αποτελεί μια λογική εκτίμηση των επενδυτικών δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου. Οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για πώληση ή για τη χρήση του, δεν περιορίζονται μόνο στη κατασκευή του στοιχείου, αλλά και στο διάστημα που προηγείται αυτής και αφορούν τεχνικές και διοικητικές εργασίες (π.χ. δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών, τη σύνταξη σχεδίων και μελετών κ.λπ.).

Στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε κατασκευή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου, (π.χ. δεν κεφαλαιοποιείται το κόστος δανεισμού που αφορά οικόπεδο που αγοράστηκε για οικοδομικούς σκοπούς και παραμένει χωρίς καμία αναπτυξιακή δραστηριότητα).

### **1.8. ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναστέλλεται όταν η ανάπτυξη (δραστηριότητες) που γίνεται σε αυτό διακόπτονται για μία εκτεταμένη χρονική περίοδο. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού όμως δεν αναστέλλεται όταν ενεργούνται σημαντικές τεχνικές και διοικητικές εργασίες καθώς και όταν υπάρχει μία προσωρινή καθυστέρηση που αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την πώληση ή για τη χρησιμοποίησή του.

### **1.9. ΠΑΥΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει όταν όλες οι αναγκαίες εργασίες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου, για την προοριζόμενη χρήση ή την πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί. Το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρησιμοποίησή του ή την πώλησή του όταν η φυσική κατασκευή του έχει ολοκληρωθεί ακόμα εάν και απομένουν μόνο κάποιες μικροαλλαγές ή εάν απομένει η διοικητικής φύσης συνήθης εργασία.

Σε περίπτωση τμηματικής ολοκλήρωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που κάποιο τμήμα του είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενώ η κατασκευή άλλων τμημάτων

βρίσκεται σε εξέλιξη, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύσει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του τμήματος για την προοριζόμενη χρησιμοποίηση ή πώληση του έχουν ουσιαστικά περατωθεί.

Παράδειγμα αποτελεί ένα συγκρότημα από πολλά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτόνομα. Στην περίπτωση αυτή θα παύσει η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, για τα συγκεκριμένα κτίσματα που έχουν περατωθεί.

Αντίθετα ένα βιομηχανικό συγκρότημα που προϋποθέτει πολλές διαδοχικές διαδικασίες στα διάφορα τμήματά του μέσα στον ίδιο εργοταξιακό χώρο θα πρέπει να ολοκληρωθεί στο σύνολό του πριν παύσει η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού.

#### **1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο.

Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 §3 του Ν.2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

### Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Ανάκληση του ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994). Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994): Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η ωριότερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να εφιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

##### **Συνδεδεμένο μέρος**

Είναι μέρος που συνδέεται με την οντότητα εάν:

- (α) είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:
  - i. ελέγχει, ελέγχεται ή τελεί υπό από κοινού έλεγχο με, την οντότητα (που συμπεριλαμβάνει τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες καθώς και της αδελφές θυγατρικές εταιρίες),
  - ii. η συμμετοχή του στην οντότητα του δίνει τη δυνατότητα να ασκήσει σημαντική επιρροή πάνω σε αυτήν
  - iii. ελέγχει από κοινού την οντότητα,
- (β) το μέρος είναι συγγενής (καθώς καθορίζεται στο ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις) εταιρία της οντότητας,
- (γ) το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η οντότητα είναι μέλος (βλέπε ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες),
- (δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της οντότητας ή της μητρικής της εταιρίας,
- (ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο (α) ή το (δ),
- (στ) το μέρος είναι οντότητα που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από, ή με σημα ντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα, από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο (δ) ή το (ε).
- (ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της οντότητας ή κάθε οντότητας που συνδέεται με εκείνη την οντότητα.

### **Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών**

Είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

### **Στενά συγγενικά πρόσωπα του ατόμου**

Είναι εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό, στις σχέσεις τους με την οντότητα. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται:

- (α) ο/η σύζυγος και τα παιδιά του ατόμου,
- (β) τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου και
- (γ) προστατευόμενα μέλη του ατόμου ή του/της συζύγου

### **Έλεγχος**

Είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

### **Από κοινού έλεγχος**

Είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

### **Βασικά διοικητικά στελέχη**

Είναι εκείνα τα άτομα που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οντότητας, άμεσα ή έμμεσα και συμπεριλαμβάνουν κάθε διευθυντή (είτε εκτελεστικό είτε όχι) της οντότητας αυτής.

### **Σημαντική επιρροή**

Είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της οντότητας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η σημαντική επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της ιδιοκτησίας μετοχών ή μεριδίων, καθώς και με το καταστατικό ή βάσει συμφωνίας.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται:

- (α) στην εξατομίκευση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,
- (β) στην εξατομίκευση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη,
- (γ) στην εξατομίκευση των συνθηκών υπό των οποίων απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων (α) και (β) ανωτέρω και
- (δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.

Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.



#### Σκοπός των γνωστοποιήσεων συνδεδεμένων μερών

Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν ένα κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα, οι οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιριών. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ικανότητα της οντότητας να επηρεάσει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της εκδότριας εταιρίας εξασφαλίζεται μέσω του ελέγχου, του από κοινού ελέγχου ή της άσκησης σημαντικής επιρροής.

Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένα μέρη μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημία και την οικονομική θέση της οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να υπεισέλθουν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δε θα υπεισέρχοντο. Για παράδειγμα, η οντότητα που πουλά αγαθά στη μητρική της εταιρία στο κόστος μπορεί να μην πωλεί σε άλλους πελάτες με τους όρους αυτούς. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην ανέρχονται στα ίδια ποσά, αν δεν υπήρχε η σχέση των συνδεδεμένων μερών. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας μπορεί να επηρεασθούν από τη σχέση με συνδεδεμένο μέρος ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Η ύπαρξη και μόνο της σχέσης μπορεί να αρκεί για να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της αναφέρουσας οντότητας και άλλων μερών. Για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω απόκτησης από τη μητρική εταιρία μιας αδελφής θυγατρικής που διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες, όπως ο πρώην εμπορικός εταίρος. Επίσης, ένα συνδεδεμένο μέρος μπορεί να απέχει από την ενεργό δράση, λόγω της σημαντικής επιρροής ενός άλλου, για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να λάβει οδηγίες από τη μητρική εταιρία της να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.

Στο πλαίσιο αυτού του Προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δε θεωρούνται απαραίτητα συνδεδεμένα:

- (α) δύο οντότητες μόνον επειδή έχουν ένα κοινό διευθυντή ή άλλο βασικό διοικητικό στέλεχος, παρά τα σημεία (δ) και (στ) στον ορισμό του «συνδεδεμένου μέρους».
- (β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο σε μία κοινοπραξία.
- (γ) (i) χρηματοδότες,  
(ii) συνδικάτα,  
(iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας  
(iv) κρατικές υπηρεσίες και όργανα,  
λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μία οντότητα (μολονότι μπορεί να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας οντότητας ή να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων αυτής) και
- (δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοχρήστης, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οντότητα διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

#### **1.5. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται :

- (α) Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής)
- (β) Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών η συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες  
Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:
- (γ) Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό

συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μία από αυτές.

- (δ) Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν.

Τέλος, σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26

Λογιστική και Πληροφόρηση  
για τα Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το αναμορφωμένο Δ.Λ.Π. 26 «Λογιστική και Πληροφόρηση για τα Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την υπηρεσία» αντικατέστησε το πρότυπο που είχε αρχικά εγκριθεί από το Συμβούλιο το 1986 και αναθεωρήθηκε το 1991 και το 1994. Οι αλλαγές αφορούν μόνο σε ορισμένη ορολογία για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).

Το πρότυπο αυτό τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 1988.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 26 είναι η λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία για όλους τους συμμετέχοντες σαν μια ομάδα, ενώ δεν ασχολείται με τις εκθέσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες σε ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

#### **Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία**

Είναι συμφωνίες, με βάση τις οποίες η επιχείρηση χορηγεί παροχές στο προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της υπηρεσίας (είτε με τη μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό), εφόσον οι παροχές αυτές ή οι εισφορές των εργοδοτών σε αυτές μπορεί να προσδιορισθούν ή να εκτιμηθούν, πριν από την έξοδο από την υπηρεσία, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.

Κάποια προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί :

- (α) να έχουν χρηματοδότες διαφορετικούς από τους εργοδότες,
- (β) να βασίζονται σε επίσημες ή και σε ανεπίσημες συμφωνίες, οι οποίες έχουν αποκτήσει ένα βαθμό υποχρεωτικότητας ως αποτέλεσμα των πρακτικών που έχουν θεσπίσει οι εργοδότες,
- (γ) να προβλέπουν τη σύσταση ξεχωριστών Ταμείων όπου γίνονται οι εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές, (τέτοια Ταμεία μπορεί να διοικούνται από πρόσωπα, τους θεματοφύλακες, που ενεργούν ανεξάρτητα από τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του Ταμείου).

### **Προγράμματα καθορισμένων εισφορών**

Είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα Φορέα, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτής.

### **Προγράμματα καθορισμένων παροχών**

Είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που θα δοθούν ως παροχή εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, που συνήθως βασίζεται είτε στις αποδοχές των εργαζομένων είτε στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.

### **Σχηματισμός κεφαλαίου**

Είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα ξεχωριστό από την επιχείρηση, για την αντιμετώπιση μελλοντικών δεσμεύσεων καταβολής παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

### **Συμμετέχοντες**

Είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλοι με δικαίωμα παροχής, σύμφωνα με το πρόγραμμα.

### **Καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές**

Είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος, μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

### **Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία**

Είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία σε τωρινούς και πρώην εργαζόμενους, που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες.

### **Κατοχυρωμένες παροχές**

Είναι παροχές, που τα δικαιώματα πάνω σε αυτές, σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το Δ.Λ.Π. 26 εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται ως «συνταξιοδοτικά προγράμματα» ή «προγράμματα συνταξιοδότησης λόγω ορίου ηλικίας». Το πρότυπο αυτό συμπληρώνει το ΔΛΠ 19 «Παροχές σε Εργαζομένους», που προσδιορίζει το κόστος των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, που έχουν τέτοια προγράμματα.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία χωρίζονται σε :

- (α) προγράμματα καθορισμένων εισφορών, και
- (β) προγράμματα καθορισμένων παροχών.

Το Δ.Λ.Π. 26 εφαρμόζεται για όλα τα προγράμματα, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία πληρώνονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία, χωρίς να εξετάζεται

αν είναι ξεχωριστά Ταμεία ή όχι, αν έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και αν υπάρχουν υπεύθυνοι θεματοφύλακες. Επίσης εμπίπτουν και τα Προγράμματα Παροχών εξόδου από την υπηρεσία των οποίων περιουσιακά στοιχεία έχουν επενδυθεί σε ασφαλιστικές εταιρείες, γιατί υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως και τα ιδιωτικώς επενδυμένα προγράμματα. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση, στην οποία το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός συμμετέχοντος ή μίας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία βαρύνει αποκλειστικά την ασφαλιστική εταιρεία.

Το πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού όπως π.χ. αποζημίωση λόγω λήξης της απασχόλησης, μεταφερόμενη στο μέλλον συμφωνία αποζημίωσης, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης αποχώρησης ή οικιοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Επίσης το Δ.Λ.Π. 26 δεν ασχολείται με τις διάφορες μορφές της κρατικής κοινωνικής ασφάλισης.

## **1.5. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ**

### ***1.5.1. Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών***

Στα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η οικονομική έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει:

- (α) μια κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που είναι διαθέσιμα για παροχές, και
- (β) μια περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.

Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών το ποσό των μελλοντικών παροχών ενός συμμετέχοντος προσδιορίζεται από τις εισφορές που καταβλήθηκαν από τον εργοδότη, τον συμμετέχοντα (ή και τους δύο), και από την επιχειρηματική αποδοτικότητα και από τα επενδυτικά κέρδη του κεφαλαίου.

Στα προγράμματα αυτά η υποχρέωση του εργοδότη εξαντλείται συνήθως με τις εισφορές του στο φορέα, ενώ κανονικά δεν απαιτείται αναλογιστική μελέτη. Πολλές φορές όμως μια τέτοια μελέτη χρησιμοποιείται για να γίνουν εκτιμήσεις σχετικά με τις μελλοντικές παροχές σε σχέση με τις παρούσες εισφορές, καθώς και τις κυμαινόμενες μελλοντικές εισφορές και τα επενδυτικά κέρδη.

Οι συμμετέχοντες σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ενδιαφέρονται για τις δραστηριότητες του προγράμματος, αν έχουν εισπραχθεί οι εισφορές αν υπάρχει κατάλληλος έλεγχος για την προστασία των δικαιωμάτων των δικαιούχων, διότι με αυτά επηρεάζεται άμεσα το ύψος των μελλοντικών τους παροχών, ενώ οι εργοδότες ενδιαφέρονται για την αποτελεσματική και καλή λειτουργία του προγράμματος.

Σκοπός της οικονομικής έκθεσης ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών είναι να παρέχει περιοδικά πληροφορίες για το πρόγραμμα και την απόδοση των επενδύσεων του. Η επίτευξη του στόχου επιτυγχάνεται με την παροχή μιας οικονομικής έκθεσης καθορισμένων εισφορών.

### ***1.5.2. Πρόγραμμα καθορισμένων παροχών***

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει:

- (α) είτε μια κατάσταση που δείχνει:
  - i. τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές.

- ii. την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών, και
  - iii. το πλεόνασμα ή το έλλειμμα που προκύπτει.
- (β) είτε μια κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές που συμπεριλαμβάνει διαζευκτικά:
- i. σημείωση που να γνωστοποιεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως, με διάκριση κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών.
  - ii. αναφορά για αυτή την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Αν δεν έχει γίνει αναλογιστική εκτίμηση την ημερομηνία της οικονομικής έκθεσης λαμβάνεται ως βάση η πιο πρόσφατη εκτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της.

Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία πρέπει να βασίζεται στις υπεσχημένες παροχές, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες μέχρι σήμερα, χρησιμοποιώντας είτε τα επίπεδα της τρέχουσας μισθοδοσίας, είτε τα επίπεδα της προβλεπόμενης μισθοδοσίας, γνωστοποιώντας τη βάση που χρησιμοποιήθηκε. Το αποτέλεσμα κάθε αλλαγής στις αναλογιστικές παραδοχές, που έχει ουσιώδη επίδραση στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.

Η οικονομική έκθεση θα πρέπει να εξηγήει τη σχέση μεταξύ της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, καθώς και τις πολιτικές κεφαλαιοδότησης των υπεσχημένων παροχών.

Η πληρωμή των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση του προγράμματος, τη δυνατότητα των εισφερόντων να συνεχίσουν τις μελλοντικές εισφορές στο πρόγραμμα, καθώς και από την επενδυτική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του προγράμματος. Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών χρειάζεται η συμβουλή αναλογιστή για να εκτιμήσει την οικονομική κατάσταση του προγράμματος, να επανεξετάσει τις παραδοχές και να εισηγηθεί τα επίπεδα των μελλοντικών εισφορών.

Σκοπός της οικονομικής έκθεσης ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών είναι να παρέχει περιοδικά πληροφόρηση για τους οικονομικούς πόρους και τις δραστηριότητες του προγράμματος που είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της σχέσης μεταξύ της συγκέντρωσης των πόρων και των παροχών του προγράμματος. Τα ανωτέρω επιτυγχάνονται με την παροχή μιας οικονομικής έκθεσης καθορισμένων παροχών.

## **1.6. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΟΥ**

Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, πρέπει να εμφανίζονται στην εύλογη αξία ενώ αν δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας των επενδύσεων του προγράμματος, πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η εύλογη αξία.

Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων τίτλων, εύλογη αξία είναι συνήθως η τρέχουσα αξία, γιατί θεωρείται η πιο αντιπροσωπευτική αποτίμηση κατά την ημερομηνία της οικονομικής έκθεσης και της επενδυτικής απόδοσης για την περίοδο. Αντίθετα όσοι τίτλοι έχουν καθορισμένη αξία εξόφλησης και έχουν αποκτηθεί για να αντικρίσουν τις υποχρεώσεις όλου ή μέρους του προγράμματος, μπορεί να εμφανίζονται στην τελευταία αξία εξόφλησης υποθέτοντας μια σταθερή απόδοση μέχρι τη λήξη τους.

Όταν οι επενδύσεις εμφανίζονται με διαφορετικά ποσά από την τρέχουσα αξία τους γνωστοποιείται γενικά και η εύλογη αξία τους. Τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία ενός προγράμματος παροχών εξόδου καταχωρούνται σύμφωνα με τα λοιπά Δ.Λ.Π. που ισχύουν και τα αφορούν.

#### **1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει τίποτα ειδικό. Ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων  
σε θυγατρικές επιχειρήσεις

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 27: (αναθεωρημένο το 2000) Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

### 1.2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

#### **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις**

Είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας. Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

#### **Η μέθοδος κόστους**

Είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης. Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

#### **Δικαιώματα μειοψηφίας**

Είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.

**Μητρική** είναι μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

#### **Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις**

Είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

#### **Θυγατρική**

Είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).



### **1.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Θα εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς

### **1.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Η μητρική επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Μία μητρική που είναι θυγατρική στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της, δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφ' όσον έχει την έγκριση των μετόχων μειοψηφίας. Θα πρέπει όμως να γνωστοποιεί το όνομα και την έδρα της μητρικής της. Ως σχεδόν πλήρως κατεχόμενη θεωρείται εκείνη στην οποία η μητρική κατέχει το 90 % ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου.

### **1.5. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Η μητρική επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εγχώριες και ξένες, εκτός αν οι θυγατρικές κατέχονται προσωρινά ή λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική.

Έλεγχος θυγατρικής τεκμαίρεται ότι υπάρχει όταν η μητρική άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης. Έλεγχος επίσης υπάρχει όταν:

- α) η μητρική κατέχει το ήμισυ ή παραπάνω των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
- β) υπάρχει δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο
- γ) υπάρχει δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ.
- δ) υπάρχει δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ.

### **1.6. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΙΗΣΕΩΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και της θυγατρικής συνενώνονται γραμμή προς γραμμή και στη συνέχεια γίνεται:

- (α) Απαλοιφή της λογιστικής αξίας των συμμετοχών της μητρικής στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών. (η διαφορά λογίζεται σαν υπεραξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 22).
- (β) Προσδιορισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των θυγατρικών και στην καθαρή περιουσία τους. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζονται διακεκριμένα. Τα ΔΜ απαρτίζονται από το ποσό της

πρώτης ενοποίησης και εν συνεχεία από τις προσαυξήσεις από την αναλογία επί της εκάστοτε αλλαγής στη καθαρή θέση της θυγατρικής.

- (γ) Διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές πρέπει να απαλείφονται πλήρως.
- (δ) Φόροι πληρωτέοι είτε από τη μητρική είτε από τις θυγατρικές, κατά τη διανομή στη μητρική κερδών που παρέμεναν στις θυγατρικές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημερομηνία της εξαγοράς της από την μητρική και μετέπειτα.

Εάν οι ζημιές μίας θυγατρικής είναι υψηλότερες από τα ΔΜ της θυγατρικής, τότε οι ζημιές όλες της θυγατρικής λογίζονται στα αποτελέσματα του ομίλου (δεν παίρνει ΔΜ) εκτός εάν η ίδια η μειωφηφία δεσμευθεί να καλύψει τις ζημιές της θυγατρικής. Εάν την επόμενη περίοδο η θυγατρική έχει κέρδη τότε σταδιακά πρέπει να αρχίζει να καλύπτει την αναλογία της περυσινής ζημίας των ΔΜ.

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Επιτρέπεται όμως να καταρτίζονται σε διαφορετικές ημερομηνίες με διαφορά όμως όχι μεγαλύτερη των τριών μηνών. Στη περίπτωση που υπάρχει η ανωτέρω διαφορά θα πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων, σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τις αναλογίες των κονδυλίων στα οποία έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές μέθοδοι.

Στο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές απεικονίζονται:

- (α) στο κόστος
- (β) με τη μέθοδο της καθαρής θέσης για όσες ισχύει αυτό (ΔΛΠ 28)
- (γ) διαθέσιμες για πώληση (ΔΛΠ 39)

Το ίδιο ισχύει και για όσες συμμετοχές δεν ενοποιούνται

## 1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Τα άρθρα 90-109 του Ν.2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- (α) Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από Δρχ. 500 εκατ
- (β) Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από Δρχ 1 δισ
- (γ) Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

Όλες οι εισηγμένες εταιρείες, σε χρηματιστήριο εντός της ΕΕ, πρέπει να συντάξουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των άνωθι κριτηρίων. Δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής. Εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες:

- έχουν μητρική εταιρεία εντός της ΕΕ (η και εκτός ΕΕ), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις
- υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- ο έλεγχος είναι προσωρινός

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη

συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές η δικαιώματα ψήφου. Το άρθρο 96 του 2190 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

### Λογιστική Επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. 28 «Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις» αρχικά είχε εγκριθεί τον Νοέμβριο του 1988 και αναμορφώθηκε για πρώτη φορά το 1994. Στη συνέχεια τροποποιήθηκε το 1998, το 1999, το 2000 και το 2004 έγινε η τελευταία αναμόρφωση του προτύπου λαμβάνοντας υπόψη τις ήδη αναθεωρημένες διατάξεις διαφόρων Δ.Λ.Π. για να είναι εναρμονισμένο με αυτές.

Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 28 τίθεται σε εφαρμογή για τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

#### 1.2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του ΔΛΠ 28 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

##### **Συγγενής**

Είναι μια οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία

##### **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις**

Είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

##### **Έλεγχος**

Είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

##### **Η μέθοδος της καθαρής θέσης**

Είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας.

##### **Από κοινού έλεγχος**

Είναι ο συμβατικός συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

##### **Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις**

Είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή

εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

#### **Ουσιώδης επιρροή**

Είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

#### **Θυγατρική**

Είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

### **1.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

- (α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή
- (β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επμέτρηση». Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

### **1.4. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ – ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επσυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27:

«Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 31: «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες» ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν Πρότυπο, δύνανται να παρουσιάζουν μόνο ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

## **1.5. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Εξαιρέση στην ανωτέρω αρχή υπάρχει όταν:

- (α) η επένδυση κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες».
- (β) εφαρμόζεται η εξαιρέση του ΔΛΠ 27 που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή
- (γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:  
ο επενδυτής σε συγγενή επιχείρηση κατέχεται εξ' ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι ο επενδυτής δε θα εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού, οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές), ο επενδυτής δεν έχει υποβάλλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών του σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά και η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία του κοινοπρακτούντος δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

## **1.6. ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα μερίσματα που λήφθηκαν μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση γιατί τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την αποδοτικότητα της συγγενούς. Επειδή ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή στη συγγενή επιχείρηση, έχει συμμετοχή και στην αποδοτικότητα αυτής, που επηρεάζει την απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιό του στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές απεικονίσεις των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

## **1.7. ΔΙΑΚΟΠΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Ο επενδυτής θα πάψει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που δε θα ασκεί πλέον ουσιώδη επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 από την ημερομηνία εκείνη, με την προϋπόθεση ότι η συγγενής εταιρία δεν θα έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

## 1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Το άρθρο 106 του Ν.2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά(στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29

Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε αρχικά εγκριθεί από το Συμβούλιο της I.A.S.C. τον Απρίλιο του 1989. Με αυτό το Πρότυπο δεν επήλθαν ουσιώδεις αλλαγές στο αρχικά εγκεκριμένο κείμενο παρά μόνο σε ορισμένα θέματα ορολογίας.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η προδιαγραφή των λογιστικών κανόνων και μεθόδων που πρέπει να τηρεί μια επιχείρηση που καταρτίζει τις Οικονομικές της Καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, ώστε να αντικατοπτρίζονται σ' αυτές η επίδραση των συνεχών αυξήσεων του δείκτη τιμών καταναλωτών.

### 1.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές Οικονομικές Καταστάσεις κάθε επιχείρησης, που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

Είναι κατανοητό ότι σε μια υπερπληθωριστική οικονομία η απεικόνιση των Αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης, χωρίς να γίνει αναμόρφωσή τους, δεν έχει χρησιμότητα. Σε τέτοιες οικονομίες το χρήμα χάνει την αγοραστική του δύναμη με ρυθμούς τέτοιους, ούτως ώστε η σύγκριση κονδυλίων από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που έχουν πραγματοποιηθεί σε διαφορετικούς χρόνους, αλλά ακόμα και εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης, να οδηγεί σε παραπλανητικά συμπεράσματα.

Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Αποτελεί θέμα κρίσεως, τότε η επαναδιατύπωση των Οικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία:

Ορισμένες ενδείξεις αναφορικά με το οικονομικό περιβάλλον μιας χώρας, από τις οποίες είναι δυνατό να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι σε αυτήν υπάρχει υπερπληθωρισμός, είναι:

- (α) ο γενικός πληθυσμός της χώρας προτιμά να κρατά τον πλούτο σε μη νομισματικά στοιχεία (π.χ. επενδύσεις σε ακίνητα) ή στα ονομαζόμενα σκληρά νομίσματα (π.χ. δολάριο Η.Π.Α., Ευρώ). Τα κατεχόμενα σε τοπικό νόμισμα ποσά επενδύονται άμεσα ώστε, να διατηρείται η αγοραστική δύναμη.
- (β) ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος αλλά βάσει ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε σχέση με αυτό το νόμισμα.
- (γ) οι αγοραπωλησίες επί πιστώσει πραγματοποιούνται σε τιμές οι οποίες συμψηφίζουν την αναμενόμενη απώλεια αγοραστικής δύναμης, ακόμα και αν η περίοδος της πίστωσης είναι μικρή.
- (δ) τα επιτόκια, οι μισθοί και οι τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- (ε) ο σωρευμένος πληθωρισμός σε μια περίοδο τριών ετών πλησιάζει ή υπερβαίνει το



100%.

Είναι προτιμότερο, όλες οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν Οικονομικές Καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν αυτό το Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρόλα αυτά, το υπό εξέταση Πρότυπο εφαρμόζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις κάθε επιχείρησης, από την έναρξη της χρήσεως στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας καταρτίζει τις Καταστάσεις αυτές.

#### **1.4. Η ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι τιμές μεταβάλλονται, διαχρονικά, ως αποτέλεσμα διάφορων ειδικών ή γενικών πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση καθώς και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση μεμονωμένων τιμών αγαθών, ανεξάρτητα της μεταβολής της μιας τιμής από την άλλη. Επιπλέον, γενικές συνθήκες μπορεί να προκαλούν αλλαγές στο γενικό επίπεδο τιμών και συνεπώς στη γενική αγοραστική δύναμη του χρήματος.

Στις περισσότερες χώρες οι βασικές Οικονομικές Καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστους χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών ή η αύξηση στις τιμές συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων, που κατέχει μια επιχείρηση, εκτός των περιπτώσεων όπου μπορεί να γίνει επαναδιατύπωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των επενδύσεων.

Μερικές επιχειρήσεις όμως, παρουσιάζουν βασικές Οικονομικές Καταστάσεις, οι οποίες βασίζονται σε μια προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, που αντανάκλα τις επιδράσεις των μεταβολών στις επί μέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται.

Οι Οικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται στα πλαίσια μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε συντάσσονται βάσει του ιστορικού κόστους, είτε σε τρέχουσες αξίες, μπορεί να είναι χρήσιμες μόνο εφόσον παρουσιάζονται οι αξίες τους στη μονάδα μετρήσεως, που λαμβάνεται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Συνεπώς, οι Οικονομικές Καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται αυτό το Πρότυπο, είναι οι βασικές οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει κάθε επιχείρηση και καταρτίζονται στο νόμισμα της υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν επιτρέπεται η παρουσίαση των πληροφοριών που απαιτεί το Πρότυπο ως συμπληρωματικό στοιχείο σε μη επαναδιατυπωμένες Οικονομικές Καταστάσεις. Επιπλέον, δεν συνιστάται ξεχωριστή παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων προ της επαναδιατύπωσής τους.

#### **1.5. Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΤΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**

##### **α) Σύνταξη Ισολογισμού**

Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα κονδύλια του Ισολογισμού, τα οποία δεν έχουν εκφρασθεί σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, επαναδιατυπώνονται με τη εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών. Τα νομισματικά στοιχεία δεν επαναδιατυπώνονται, καθότι ήδη παρουσιάζονται σε τρέχουσες μονάδες μετρήσεως, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις συνδεόμενες βάσει συμφωνίας με αλλαγές των τιμών αναπροσαρμόζονται σύμφωνα με τη συμφωνία για να επιβεβαιώνουν το τρέχον υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα στοιχεία αυτά εμφανίζονται με αυτή

την προσαρμοσμένη αξία στον επαναδιατυπωμένο Ισολογισμό.

Όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη νομισματικά στοιχεία.

#### **Επαναδιατύπωση διαφόρων στοιχείων του Ισολογισμού**

- (α) Τα αποθέματα ημικατεργασμένων και έτοιμων αγαθών αναπροσαρμόζονται από τις ημερομηνίες που πραγματοποιήθηκαν τα κόστη αγοράς και μετατροπής τους.
- (β) Εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με τις ημερομηνίες απόκτησης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για την αναπροσαρμογή τους, μία ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση της αξίας αυτών των στοιχείων.
- (γ) Εάν δεν υπάρχει ο γενικός δείκτης τιμών που αναφέραμε προηγούμενα, για τις περιόδους που απαιτείται να γίνει αναμόρφωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, είναι αναγκαίο να γίνει μια εκτίμησή του, η οποία π.χ. μπορεί να σχετίζεται στις μεταβολές της ισοτιμίας του τοπικού και ενός σχετικά σταθερού νομίσματος.
- (δ) Στις περιπτώσεις που ορισμένα μη νομισματικά στοιχεία εμφανίζονται με τρέχουσες αξίες σε διαφορετικές ημερομηνίες από εκείνες της αποκτήσεως ή του Ισολογισμού επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογή τους.

#### **Περιορισμοί στην επαναδιατύπωση ενός μη νομισματικού στοιχείου**

Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός μη νομισματικού στοιχείου μειώνεται, σύμφωνα με το σχετικό Δ.Λ.Π., όταν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό από τη μελλοντική χρήση του στοιχείου (συμπεριλαμβανομένης της πωλήσεως ή άλλης διαθέσεως). Έτσι, στις περιπτώσεις αυτές, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων ακινητοποιήσεων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των υφιστάμενων βραχυπρόθεσμων επενδύσεων μειώνονται μέχρι την τρέχουσα αξία τους.

#### **Επαναδιατύπωση των Οικονομικών Καταστάσεων μιας συμμετοχής**

Οι Οικονομικές Καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθείται με την μέθοδο της καθαρής θέσεως, μπορεί να καταρτίζονται από την εκδότρια εταιρεία στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Ο Ισολογισμός και ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνεται, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στην καθαρή θέση και στα Αποτελέσματα εργασιών της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες Οικονομικές Καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος.

#### **Κόστος δανεισμού**

Η επίδραση του πληθωρισμού τις περισσότερες φορές ενσωματώνεται στο κόστος δανεισμού. Συνεπώς, δεν είναι ορθό να επαναδιατυπώνονται οι κεφαλαιουχικές δαπάνες που χρηματοδοτούνται με δανεισμό και ταυτόχρονα να κεφαλαιοποιείται αυτό το μέρος του κόστους δανεισμού που σχετίζεται με την μεταβολή του πληθωρισμού στη διάρκεια της χρήσεως. Το μέρος αυτό του κόστους δανεισμού καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε.

#### **Επαναδιατύπωση ιδίων κεφαλαίων**

Κατά την έναρξη της πρώτης χρήσεως εφαρμογής του προτύπου τα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων μιας επιχείρησης, εκτός των «αποτελεσμάτων εις νέον» και του τυχόν

αποθεματικού αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία που εισφέρθηκαν ή προέκυψαν με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών. Το τυχόν αποθεματικό αναπροσαρμογής που προέκυψε από προηγούμενες χρήσεις απαλείφεται, ενώ τα επαναδιατυπωμένα «αποτελέσματα εις νέον» προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του επαναδιατυπωμένου Ισολογισμού.

#### **β) Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων**

Το εξεταζόμενο Πρότυπο απαιτεί όπως όλα τα στοιχεία του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων εκφράζονται σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Συνεπώς, όλα τα ποσά πρέπει να επαναδιατυπωθούν εφαρμόζοντας τις μεταβολές ενός γενικού δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρήθηκαν αρχικά στις Οικονομικές Καταστάσεις.

#### **γ) Κέρδη και ζημίες στην καθαρή νομισματική θέση**

Σε περιόδους πληθωρισμού μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις νομισματικές της υποχρεώσεις χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία, κερδίζει αγοραστική δύναμη κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης μπορεί να προκύπτει ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων, των αποτελεσμάτων της χρήσης και της προσαρμογής των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που συνδέονται με κάποιο δείκτη τιμών. Το κέρδος ή η ζημία μπορεί να εκτιμηθεί με την εφαρμογή της μεταβολής του γενικού δείκτη τιμών στο σταθμικό μέσο όρο της διαφοράς, κατά τη χρήση, μεταξύ νομισματικών απαιτήσεων και νομισματικών υποχρεώσεων.

### **1.6. Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ**

#### **α) Σύνταξη Ισολογισμού**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα στοιχεία του Ισολογισμού που είναι λογιστικοποιημένα σε τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, διότι είναι ήδη εκφρασμένα σε όρους τρεχουσών μονάδων μέτρησης της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού. Τα υπόλοιπα στοιχεία του Ισολογισμού επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με όσα αναφέραμε ανωτέρω για τη σύνταξή του.

#### **β) Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων**

Η Κατάσταση των αποτελεσμάτων, πριν την επαναδιατύπωσή της, συνήθως απεικονίζει το κόστος κατά την στιγμή που οι αντίστοιχες συναλλαγές ή γεγονότα συμβαίνουν. Για παράδειγμα, το κόστος πωλήσεων και οι αποσβέσεις λογιστικοποιούνται στο τρέχον κόστος κατά τον χρόνο της ανάλωσης. Τα έξοδα πωλήσεων και τα λοιπά έξοδα λογιστικοποιούνται με τη χρηματική τους αξία όταν προκύπτουν. Συνεπώς, όλα αυτά τα κονδύλια πρέπει να επαναδιατυπωθούν και να προσαρμοστούν σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης της ημερομηνίας Ισολογισμού, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

#### **γ) Κέρδη και ζημίες από την καθαρή νομισματική θέση**

Το κέρδος ή η ζημία από την καθαρή νομισματική θέση περιλαμβάνεται στα

αποτελέσματα χρήσεως και λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτά που προαναφέραμε σχετικά. Ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων σε τρέχον κόστος μπορεί όμως να περιλαμβάνει ήδη μια προσαρμογή που να απεικονίζει την επίδραση της μεταβολής τιμών στα νομισματικά στοιχεία. Αυτή η προσαρμογή αποτελεί μέρος του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή νομισματική θέση της επιχείρησης.

#### **δ) Φόροι εισοδήματος**

Η επαναδιατύπωση των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο μπορεί να επιφέρει διαφορές μεταξύ του φορολογικού και του λογιστικού Αποτελέσματος. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π. 12.

#### **ε) Κατάσταση Ταμιακών Ροών**

Το Δ.Λ.Π. 29 απαιτεί όλα τα κονδύλια της Κατάστασης Ταμιακών Ροών να εκφράζονται σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

### **1.7. ΕΠΛΟΓΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ**

Η επαναδιατύπωση των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών, ο οποίος θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τις μεταβολές στην γενική αγοραστική δύναμη του χρήματος. Για λόγους ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας είναι επιθυμητό όλες οι επιχειρήσεις που συντάσσουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας να χρησιμοποιούν για τις αναμορφώσεις τον ίδιο δείκτη τιμών.

### **1.8. ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ**

Σε περίπτωση που μια οικονομία παύσει να είναι υπερπληθωριστική και συνεπώς η επιχείρηση σταματήσει να καταρτίζει και παρουσιάζει τις Οικονομικές της Καταστάσεις σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π., θα πρέπει να θεωρήσει τα ποσά των Οικονομικών Καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης, που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες τιμές κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης, ως βάση για τις λογιστικές αξίες κατά την κατάρτιση των μεταγενέστερων Οικονομικών Καταστάσεών της.

### **1.9. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30

Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών  
και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1990. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ο όρος "τράπεζα" περιλαμβάνει όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις. Αυτό το Πρότυπο αφορά αυτές τις επιχειρήσεις, είτε έχουν τη λέξη "τράπεζα" στην επωνυμία τους είτε όχι.

### 1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (του λοιπού αναφερόμενα ως τράπεζες).

Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκόσμια. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις. Συνεπώς υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και, συνεπώς, οι απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης και πληροφόρησης των τραπεζών διαφέρουν από εκείνες των άλλων εμπορικών επιχειρήσεων. Αυτό το Πρότυπο αναγνωρίζει τις ειδικές ανάγκες τους. Επίσης ενθαρρύνει την παρουσίαση ενός σχολιασμού στις οικονομικές καταστάσεις, που αναφέρεται σε θέματα όπως η διαχείριση και ο έλεγχος της ρευστότητας και του κινδύνου.

### 1.4. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας χρειάζονται συναφή, αξιόπιστη και συγκρίσιμη πληροφόρηση που τους βοηθά στην εκτίμηση της οικονομικής θέσης και απόδοσης της τράπεζας και τους είναι χρήσιμη για να λάβουν οικονομικές

αποφάσεις. Επίσης χρειάζονται πληροφόρηση που τους δίδει μια καλύτερη αντίληψη των ειδικών χαρακτηριστικών των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας τράπεζας. Οι χρήστες έχουν ανάγκη τέτοιας πληροφόρησης, ακόμη και αν μια τράπεζα υπόκειται σε εποπτεία και παρέχει στις διοικητικές αρχές πληροφόρηση, που δεν είναι πάντοτε διαθέσιμη για το κοινό. Συνεπώς, οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας χρειάζεται να είναι επαρκώς περιεκτικές για να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών, στο μέτρο που οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι λογικό να ζητούνται από την διοίκησή της. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας ενδιαφέρονται για τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της και για τους κινδύνους που αφορούν στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό της, καθώς και τα εκτός ισολογισμού στοιχεία της. Η ρευστότητα αναφέρεται στη διαθεσιμότητα επαρκών κεφαλαίων για την αντιμετώπιση των αναλήψεων των καταθέσεων και άλλων οικονομικών υποχρεώσεων, καθώς αυτές λήγουν. Η φερεγγυότητα αναφέρεται στο πλεόνασμα των περιουσιακών στοιχείων πάνω από τις υποχρεώσεις και, συνεπώς, στην επάρκεια του τραπεζικού κεφαλαίου. Μια τράπεζα εκτίθεται σε κίνδυνο λόγω ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και από πτώχευση του αντισυμβαλλομένου. Αυτοί οι κίνδυνοι μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά οι χρήστες λαμβάνουν μια καλύτερη γνώση, αν η διοίκηση παρέχει ένα σχολιασμό στις οικονομικές καταστάσεις, που περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο αυτή διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της τράπεζας.

## 1.5. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού πρέπει να γίνεται κατ'είδος με τρόπο που να αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.

Το ποσό κάθε απαίτησης ή υποχρέωσης δεν πρέπει να συμψηφίζεται με την αφαίρεση μιας άλλης υποχρέωσης ή απαιτήσεως. Επίσης η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί την τρέχουσα αξία των βραχυπρόθεσμων χρεογράφων αν αυτές οι αξίες είναι διαφορετικές από τις λογιστικές αξίες στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω του ότι αυτά αποκτώνται και κατέχονται με πρόθεση επαναπωλήσεώς τους.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

### Ενεργητικό:

- Ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα.
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα χρεόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς.
- Τοποθετήσεις και δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες.
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες.
- Επενδυτικοί τίτλοι

### Υποχρεώσεις:

- Καταθέσεις από άλλες Τράπεζες
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες

- Πιστοποιητικά καταθέσεων
- Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως
- Άλλα δανεισμένα κεφάλαια

#### **1.6. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Η ομαδοποίηση των εσόδων και των δαπανών πρέπει να γίνονται κατ' είδος, με γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

**Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:**

- Τόκοι και συναφή έσοδα
- Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα
- Έσοδα από μερίσματα
- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα
- Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων χαρτονομισμάτων
- Άλλα έσοδα εκμεταλεύσεως
- Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές
- Γενικά έξοδα Διοικήσεως
- Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως

#### **1.7. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί:

- Το είδος και το ποσό των δεσμεύσεων παροχής ανέκκλητων πιστώσεων.
- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις από εγγυητικές επιστολές, πιστώσεις έναντι φορτωτικών εγγραφών, συμφωνίες πωλήσεων και επαναγορών, συμφωνίες ανταλλαγών κ.λ.π.
- Το συνολικό ποσό των εγγυημένων και εμπραγμάτως καλυμμένων υποχρεώσεων και το είδος και τη λογιστική αξία των ενεχυριασμένων περιουσιακών στοιχείων.

#### **1.8. ΛΗΞΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ**

Οι λήξεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και η δυνατότητα ανανέωσης, με αποδεκτό κόστος, των εντόκων υποχρεώσεων καθώς λήγουν, αποτελούν σημαντικούς παράγοντες στην εκτίμηση της ρευστότητας μιας τράπεζας και της έκθεσής της στους κινδύνους μεταβολής των επιτοκίων και των τιμών συναλλάγματος. Μια τράπεζα, για να παρέχει πληροφόρηση χρήσιμη ως προς την εκτίμηση της ρευστότητάς της, γνωστοποιεί τουλάχιστον μια ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις.

## **1.9. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου και να συμπεριλαμβάνουν τα ποσά των καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.

## **1.10. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ – ΓΕΝΙΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ**

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τη λογιστική μέθοδο διαγραφής ανείσπρακτων δανείων και να παρουσιάζει την κίνηση των λογαριασμών πρόβλεψης κατά την κλειόμενη χρήση.

Κάθε κράτηση κερδών για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια (γενικών προβλέψεων) πέραν του ποσού που η εμπειρία υπαγορεύει ότι υπάρχουν στο χαρτοφυλάκιο δανείων (ειδική πρόβλεψη), πρέπει να εμφανίζεται ως διανομή κερδών. Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης αλλά συνεπάγεται αύξηση των αδιανέμητων κερδών. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που γίνεται κράτηση κερδών για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και ενδεχόμενα γεγονότα.

## **1.11. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Τα άρθρα 110 έως και 131 του κωδ.Ν2190/1920 ορίζουν τα περί ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των Πιστωτικών Ιδρυμάτων και λοιπών άλλων Χρηματοδοτικών Ιδρυμάτων.

Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού γίνεται σε δύο παράπλευρα σκέλη με διάταξη των στοιχείων, σύμφωνα με το βαθμό ρευστοποιήσεως, ή ληκτότητάς τους. Οι προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες στη Ελλάδα είναι βάσει του Α.Ν.396/68 και υπολογίζονται 1% επί των μέσων ετήσιων υπολοίπων των χορηγήσεων εκτός του Ελληνικού Δημοσίου και των εγγυημένων από αυτό και είναι γενικές προβλέψεις.

Ειδικές προβλέψεις δύνανται να σχηματισθούν, όμως φορολογικά αναγνωρίζονται μόνο εάν στα επόμενα 8 ετη χρησιμοποιηθούν.



## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31

Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) με το Δ.Α.Π. 31 θέλησε να προδιαγράψει τον τρόπο λογιστικής απεικόνισης και παρουσίασης των Συμμετοχών σε Κοινοπραξίες. Το Δ.Α.Π. 31 «Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμμετοχών σε Κοινοπραξίες» αναθεωρήθηκε το 2000 και αντικατέστησε το πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί το έτος 1990.

Το πρόσφατα αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική παρουσίαση των συμφερόντων σε κοινοπραξίες» όπως αυτό προέκυψε από την τελευταία αναθεώρηση του (2000).

Το Δ.Α.Π. 31 θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η λογιστική αντιμετώπιση των Συμμετοχών σε κοινοπραξίες με σκοπό την ομοιόμορφη παρουσίασή τους, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι επενδυτές να καθίστανται συγκρίσιμες.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του ΔΛΠ 31 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### **Κοινοπραξία**

Είναι μια συμβατική συμφωνία, με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

#### **Έλεγχος**

Είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.

#### **Από κοινού έλεγχος**

Είναι η συμβατικά συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μια οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνο όταν οι στρατηγικές αποφάσεις περί οικονομικών και επιχειρηματικών θεμάτων, που σχετίζονται με την δραστηριότητα, απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.

#### **Ουσιώδης επιρροή**

Είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

### **Μέλος κοινοπραξίας**

Είναι το μέλος μιας Κοινοπραξίας το οποίο έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την Κοινοπραξία.

### **Επενδυτής**

Σε μια Κοινοπραξία, είναι το μέλος μιας Κοινοπραξίας το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή.

### **Αναλογική ενοποίηση**

Είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του μέλους κοινοπραξίας σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οντότητας, ενοποιείται «γραμμή προς γραμμή» με τα όμοια στοιχεία, ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια, στις Οικονομικές Καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας.

### **Μέθοδος καθαρής θέσεως**

Είναι μια μέθοδος λογιστικού χειρισμού, σύμφωνα με την οποία η συμμετοχή σε μια από κοινού ελεγχόμενη οντότητα αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και, μεταγενέστερα, προσαρμόζεται με τις μεταβολές του μεριδίου του μέλους της κοινοπραξίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οντότητας. Τα αποτελέσματα του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της από κοινού ελεγχόμενης οντότητας.

### **Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις**

Είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική επιχείρηση ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, στις οποίες οι επενδύσεις λογιστικοποιούνται βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και καθαρών περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής, της συγγενούς ή της κοινοπραξίας.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των Συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών της και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως δεν εφαρμόζεται για τις συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οντότητες που κατέχονται από:

- (α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων και
- (β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts) και παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, όπου εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 39.

Το μέλος μιας από κοινού ελεγχόμενης οντότητας απαλλάσσεται από τις δυο μεθόδους ενοποίησης, την βασική αναλογική ενοποίηση και την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο της καθαρής θέσεως, όταν πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις:

- (α) η συμμετοχή κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Κατεχόμενα προς Πώληση»

- (β) συντρέχει η εξαίρεση του ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», σύμφωνα με την οποία μια μητρική που έχει συμμετοχή σε κοινοπραξία μπορεί να μην καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή
- (γ) όταν συντρέχουν όλα τα ακόλουθα:
- i. το μέλος της κοινοπραξίας είναι θυγατρική και όλοι οι μέτοχοι έχουν πληροφορηθεί και δεν αντιτάσσονται στη μη εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης, οι μετοχές ή δανειακά μέσα του μέλους δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά
  - ii. το μέλος δεν έχει αιτηθεί ή δεν είναι σε διαδικασία αίτησης για εισαγωγή σε οργανωμένη αγορά
  - iii. η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και είναι διαθέσιμες στο κοινό.

## **1.5. ΟΙ ΓΕΝΙΚΟΤΕΡΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΤΑ ΓΕΝΙΚΟΤΕΡΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ**

### ***1.5.1. Γενικότερες μορφές κοινοπραξιών***

#### **α) από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες**

Οι δραστηριότητες μερικών κοινοπραξιών δεν προϋποθέτουν την ίδρυση μιας άλλης επιχείρησης ξεχωριστής από αυτές των μελών της κοινοπραξίας, παρά μόνο τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας.

Σε αυτή την περίπτωση, κάθε μέλος της κοινοπραξίας

- (α) χρησιμοποιεί τις δικές του ενσώματες ακινητοποιήσεις,
- (β) διατηρεί τα δικά του αποθέματα,
- (γ) πραγματοποιεί τα δικά του έξοδα και υποχρεώσεις,
- (δ) χρηματοδοτείται αυτοτελώς

Στα πλαίσια μιας κοινοπραξίας αυτής της μορφής, οι δραστηριότητές της μπορεί να πραγματοποιούνται από απασχολούμενους ενός μέλους της κοινοπραξίας, παράλληλα με την απασχόλησή τους σε όμοιες δραστηριότητες του μέλους.

Με συμφωνίες, συνήθως, προβλέπονται τρόποι κατανομής των εσόδων και των εξόδων της κοινοπραξίας, μεταξύ των μελών της.

Το πρότυπο παραθέτει ως παράδειγμα μιας κοινοπραξίας από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων την σύμπραξη δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων, η οποία έχει ως σκοπό την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος.

Στα πλαίσια αυτής της σύμπραξης, τα μέλη συνδυάζουν τους πόρους και την εμπειρία τους για να κατασκευάσουν, να προβάλλουν και να διανείμουν από κοινού το προϊόν. Διάφορα τμήματα της κατασκευαστικής διαδικασίας διεκπεραιώνονται από καθένα μέλος της κοινοπραξίας. Παράλληλα, κάθε μέλος κοινοπραξίας έχει τα δικά του κόστη και παίρνει ένα μερίδιο του εσόδου από την πώληση του αεροσκάφους, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τη συμβατική συμφωνία.

#### **β) από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία**

Σε αντίθεση με τις κοινοπραξίες που προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο δραστηριοτήτων (που αναφέραμε αναλυτικά παραπάνω), μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη τους, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή

αγοράζονται για αυτή και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών και κάθε μέλος μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και να βαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των εξόδων που πραγματοποιούνται.

Οι κοινοπραξίες αυτές δεν προϋποθέτουν την ίδρυση μιας εταιρείας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας που να είναι ξεχωριστή από τις επιχειρήσεις των μελών της. Έτσι ο έλεγχος του μέλους της κοινοπραξίας αφορά μόνο στο μερίδιό του επί των μελλοντικών ωφελειών, τα οποία θα προκύψουν από την εκμετάλλευση του από κοινού ελεγχόμενου περιουσιακού στοιχείου.

#### **γ) από κοινού ελεγχόμενες οντότητες**

Σε αντίθεση με τις δύο προηγούμενες μορφές, η από κοινού ελεγχόμενη οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρείας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος της κοινοπραξίας έχει συμμετοχή. Η ιδρυθείσα οντότητα λειτουργεί όπως οι άλλες οντότητες, εκτός από το ότι μια συμβατική συμφωνία μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητά της.

Η από κοινού ελεγχόμενη οντότητα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις και έξοδα και πραγματοποιεί έσοδα. Επίσης, μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Τα μέλη της δικαιούνται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οντότητας, παρ' όλο που μερικές από κοινού ελεγχόμενες οντότητες προβλέπουν και τη διανομή του προϊόντος της κοινοπραξίας.

Όπως κάθε οντότητα και οι από κοινού ελεγχόμενες οντότητες τηρούν τα δικά τους λογιστικά βιβλία και καταρτίζουν και παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Στην από κοινού ελεγχόμενη οντότητα κάθε μέλος κοινοπραξίας συνήθως προβαίνει σε συνεισφορές μετρητών ή άλλων πόρων, οι οποίες περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία του μέλους και αναγνωρίζονται στις δικές του οικονομικές καταστάσεις ως συμμετοχική επένδυση στην εν λόγω από κοινού ελεγχόμενη οντότητα.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι η κατηγοριοποίηση των κοινοπραξιών στις τρεις παραπάνω μορφές αποτελεί συχνά δύσκολο έργο, αφού τα οικονομικά χαρακτηριστικά αυτών των κοινοπραξιών είναι ευμετάβλητα. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου πολλές από κοινού ελεγχόμενες οντότητες είναι ουσιαστικά όμοιες προς εκείνες τις κοινοπραξίες που αναφέρονται ως "από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες" ή "από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία".

#### **1.5.2. Χαρακτηριστικά κοινοπραξιών**

α) δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω συμβατικής συμφωνίας και

β) η συμβατική συμφωνία επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο.

Αντιθέτως, δραστηριότητες που δεν διέπονται από συμβατική συμφωνία που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δεν συνιστούν κοινοπραξίες για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

#### **1.6. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ**

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, το μέλος πρέπει να αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στην από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, χρησιμοποιώντας:

**α) είτε την βασική μέθοδο (Μέθοδος αναλογικής ενοποίησης)**

Κατά την αναγνώριση μιας συμμετοχής σε μια από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, είναι ουσιώδες το μέλος της κοινοπραξίας να αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμφωνίας και όχι τη συγκεκριμένη δομή ή μορφή της κοινοπραξίας. Σε μία από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, το μέλος κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο στο μερίδιό του στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, μέσω του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας. Αυτή η ουσία και οικονομική πραγματικότητα αντανακλάται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, όταν αυτός αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οντότητας, χρησιμοποιώντας έναν από τους δύο τύπους παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφονται στις παρακάτω παραγράφους.

Η αναλογική ενοποίηση είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οντότητας, ενοποιείται στην βάση «γραμμή προς γραμμή» με τα όμοια στοιχεία, ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους.

Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο Ισολογισμός του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οντότητας. Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης είναι όμοιες προς τις διαδικασίες ενοποίησης των επενδύσεων σε θυγατρικές.

Για την αναλογική ενοποίηση μπορεί να χρησιμοποιούνται δυο εναλλακτικές μορφές παρουσίασης. Και οι δύο αυτές μορφές παρουσίασης καταλήγουν στην παρουσίαση ίδιων ποσών κέρδους και ζημίας και κάθε κύριας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων, και είναι αποδεκτές από το Δ.Λ.Π. 31.

Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δύο τύπους και αν χρησιμοποιείται για την αναλογική ενοποίηση, δεν είναι ορθός ο συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με την αφαίρεση άλλων υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων, καθώς και εσόδων και εξόδων με την αφαίρεση άλλων εξόδων και εσόδων.

Η χρήση της αναλογικής ενοποίησης πρέπει να διακόπτεται από την ημερομηνία κατά την οποία το μέλος κοινοπραξίας παύει να συμμετέχει στον από κοινού έλεγχο της οντότητας.

**β) είτε την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο (Μέθοδος καθαρής θέσης)**

Μερικά μέλη κοινοπραξίας αναγνωρίζουν τη συμμετοχή τους στις από κοινού ελεγχόμενες οντότητες χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Οι υποστηρικτές της μεθόδου αυτής ισχυρίζονται ότι δεν είναι ορθό να ενοποιούνται τα πλήρως με τα από κοινού ελεγχόμενα στοιχεία. Την ίδια θέση έχουν και όσοι πιστεύουν ότι τα μέλη μιας κοινοπραξίας ασκούν ουσιώδη επιρροή, μάλλον, παρά από κοινού έλεγχο, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οντότητα.

Σε αντίθεση με την παραπάνω άποψη το Δ.Λ.Π. 31 συνιστά την αναλογική ενοποίηση διότι αντικατοπτρίζει καλύτερα την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας σε μια από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, που συνίσταται στον έλεγχο που παρέχει το μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Παρόλα αυτά το Δ.Λ.Π. 31 επιτρέπει τη χρήση της

μεθόδου της καθαρής θέσεως, ως εναλλακτικό χειρισμό, όταν αναγνωρίζονται οι συμμετοχές στις από κοινού ελεγχόμενες οντότητες.

#### **1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

### Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Συμβούλιο της I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) ενέκρινε αρχικά το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση» τον Μάρτιο του 1995, με ημερομηνία έναρξης εφαρμογής για τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις περιόδους που άρχιζαν την 1η Ιανουαρίου 1996.

Το Δεκέμβριο του 1998 και τον Οκτώβριο του 2000 έγιναν αναθεωρήσεις σε ορισμένα σημεία του προτύπου και σε άλλα σχετιζόμενα πρότυπα (Δ.Λ.Π. 27, 28, 31 και 39). Αυτές οι αλλαγές εφαρμόζονταν από τις επιχειρήσεις όταν υιοθετούσαν το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση» για πρώτη φορά.

Το Δεκέμβριο του 2004 το ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση αναθεωρήθηκε εξ ολοκλήρου. Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Επιτρέπεται η νωρίτερη εφαρμογή, ενώ η κάθε οντότητα δεν θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 32 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, εκτός εάν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003). Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Σημειωτέον ότι έχει εκδοθεί νέο πρότυπο της ΕΔΛΠ (ΔΠΧΠ 7 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποιήσεις»), το οποίο θα επφέρει ορισμένες αλλαγές στη δομή, κατά κύριο λόγο, του παρόντος ΔΛΠ 32, όμως δεν έχει υιοθετηθεί ακόμη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Έχει ως σκοπό να ενισχύσει την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη σπουδαιότητα των χρηματοπιστωτικών μέσων αναφορικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οντότητας.

Το Πρότυπο αυτό περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων και προσδιορίζει τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 32 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην επίσημη μετάφραση των κανονισμών που έχει γίνει από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

##### **Χρηματοπιστωτικό Μέσο**

Είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

### **Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο**

Είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά σε:

- (α) ταμιακά διαθέσιμα,
- (β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας,
- (γ) συμβατικό δικαίωμα :
  - i. για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από
  - ii. μια άλλη οντότητα ή
  - iii. για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα, υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οντότητα
- (δ) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:
  - i. μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της ή
  - ii. παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί, εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, με συγκεκριμένη ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

### **Χρηματοοικονομική υποχρέωση**

Είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

- (α) συμβατικό δικαίωμα:
  - i. για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα ή
  - ii. την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οντότητα
- (β) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας.

### **Συμμετοχικός τίτλος**

Είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο ποσό που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

- (α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή το ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες. Ωστόσο σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ



28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31, επιπλέον εκείνων του παρόντος ΔΠΧΠ. Οι οντότητες θα εφαρμόσουν επίσης το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες.

**Αναγνώριση και Επιμέτρηση.** Στις περιπτώσεις αυτές, θα εφαρμόζονται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 πλέον εκείνων που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο. Οι οντότητες θα εφαρμόζουν επίσης το Πρότυπο αυτό σε όλα τα παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες.

(β) δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους.

(γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.

(δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΠ Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Όμως, το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εάν το ΔΛΠ 39 απαιτεί από την οντότητα να τους επιφυλάσσει χωριστή λογιστική μεταχείριση. Επιπλέον, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά εφαρμόζει το ΔΠΧΠ 4 όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρησή τους.

(ε) χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

(στ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συναλλαγές για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών, εκτός από:

- (i) συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο,
- (ii) σημεία του παρόντος Προτύπου, που θα εφαρμόζονται στις ίδιες μετοχές που αγοράζονται, πωλούνται, εκδίδονται ή ακυρώνονται σε σχέση με προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, προγράμματα αγοράς μετοχών εργαζομένων και κάθε άλλη συμφωνία πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.»

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα συμπεριλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι που έχει εκδώσει η οντότητα και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται κάποια χρηματοοικονομικά μέσα που, αν και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορεί να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων

που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

## 1.5. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Κατά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου θα αναγνωρίζει το μέσο ή τα μέρη από τα οποία αποτελείται, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια ή στα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμβάσεως και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου.

Όταν ο εκδότης εφαρμόζει τους ορισμούς του προτύπου για να προσδιορίσει αν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος παρά χρηματοοικονομική υποχρέωση, το μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος μόνο όταν πληρούνται αθροιστικά οι εξής δύο όροι.

- α) Το μέσο δεν περιλαμβάνει καμία συμβατική υποχρέωση:
- i. για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα ή
  - ii. για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη.
- β) Αν το μέσο δύναται να ή θα διακανονιστεί με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη, είναι:
- i. μη παράγωγο, το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία υποχρέωση για τον εκδότη να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων του ή
  - ii. παράγωγο, που μπορεί να διακανονιστεί μόνον από τον εκδότη με την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών του τίτλων. Για τον σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών του τίτλων.

Μία συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοπιστωτικό μέσο, που μπορεί ή θα καταλήξει στη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά που δεν πληροί τους δύο ανωτέρω όρους δεν είναι συμμετοχικός τίτλος.

## 1.6. ΣΥΝΘΕΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ

Ο εκδότης ενός μη παράγωγου χρηματοπιστωτικού μέσου θα αξιολογήσει τους όρους του ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης καθώς και στοιχείο ιδίων κεφαλαίων.

Τέτοια στοιχεία θα κατατάσσονται ξεχωριστά ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικοί τίτλοι.

Η οντότητα αναγνωρίζει διακεκριμένα τα μέρη που συγκροτούν ένα σύνθετο χρηματοπιστωτικό μέσο. Το οποίο:

- α) δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση της οντότητας και
- β) παρέχει ένα δικαίωμα προαίρεσης στον κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε συμμετοχικό τίτλο της οντότητας.

## 1.7. ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

Αν μία οντότητα επαναποκτήσει ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους, τα μέσα αυτά (οι «ιδίες μετοχές») θα αφαιρεθούν από τα ίδια κεφάλαια. Κατά την αγορά, πώληση, έκδοση, ή ακύρωση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Τέτοιες ιδίες μετοχές μπορεί να αποκτώνται και να κατέχονται από την οντότητα ή από άλλα μέλη του ενοποιημένου ομίλου. Το τίμημα που καταβάλλεται ή λαμβάνεται θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Η ποσότητα των ιδίων μετοχών που κατέχονται γνωστοποιείται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων». Η οντότητα παρέχει γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών» εάν επαναποκτά ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της από συνδεδεμένα μέρη.

Οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι μιας οντότητας δεν αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανεξάρτητα από το λόγο για τον οποίο επαναποκτήθηκαν. Απαιτείται η οντότητα που επαναποκτά ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της να αφαιρεί τους τίτλους αυτούς από τα ίδια κεφάλαια. Όμως, όταν η οντότητα κατέχει ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της για λογαριασμό άλλων, π.χ., όταν ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατέχει ίδιους συμμετοχικούς του τίτλους για λογαριασμό πελάτη, πρόκειται για πρακτόρευση και κατόπιν τούτου, οι συμμετοχικοί αυτοί τίτλοι δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της οντότητας.

## 1.8. ΤΟΚΟΙ, ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του, το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου θα χρεώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Το κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης, εκτός από το κόστος έκδοσης συμμετοχικού τίτλου που επιρρίπτεται άμεσα στην απόκτηση μιας επιχείρησης (που θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3), καταχωρούνται αφαιρετικά της καθαρής θέσης, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

## 1.9. Ο ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΚΑΙ ΜΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και να απεικονίζεται στον ισολογισμό το καθαρό ποσό, μόνο όταν η οντότητα:

- (α) έχει ένα ισχύον νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- (β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, η οντότητα δεν θα συμψηφίζει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση.

#### **1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους Τύπο.

Συμψηφισμός δεν επιτρέπεται επίσημα λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων.

Δεν γνωστοποιείται τίποτα σχετικό στις οικονομικές καταστάσεις.

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) ενέκρινε το αναθεωρημένο πρότυπο το Δεκέμβριο του 2003 σε αντικατάσταση του από το 1997 Δ.Λ.Π. 33 «ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ».

Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 33 αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ενώ ενθαρρύνεται η εφαρμογή του και ενωρίτερα.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Αποσκοπεί στην προδιαγραφή των αρχών που πρέπει να διέπουν τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή των οικονομικών μονάδων, ώστε να βελτιωθεί η σύγκριση της απόδοσης τόσο μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων στην ίδια περίοδο, όσο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής μονάδας.

Παρόλο που οι πληροφορίες για τα κέρδη κατά μετοχή έχουν περιορισμούς, λόγω των διαφορετικών ακολουθούμενων λογιστικών πολιτικών προσδιορισμού των κερδών (του αριθμητή), η χρησιμοποίηση ενός σταθερά προσδιορισμένου παρανομαστή βελτιστοποιεί την οικονομική πληροφόρηση. Για αυτό το λόγο το Δ.Λ.Π. 33 εστιάζει στον παρανομαστή αυτού του κλάσματος.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 33 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στον κανονισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

#### **Αντιμείωση**

Είναι μία αύξηση των κερδών κατά μετοχή ή μία μείωση της ζημίας κατά μετοχή, εάν υποθεθεί ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, τα δικαιώματα προαίρεσης ή δικαιώματα αγοράς μετοχών έχουν εξασκηθεί ή ότι συγκεκριμένοι όροι για την έκδοση κοινών μετοχών έχουν εκπληρωθεί.

#### **Ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία**

Είναι μία συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων-προϋποθέσεων.

#### **Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές**

Είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδανιών ή άνευ μετρητών με την αίρεση της εκπλήρωσης ορισμένων όρων- προϋποθέσεων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

#### **Μείωση**

Είναι μία μείωση των κερδών κατά μετοχή ή μία αύξηση της ζημίας κατά μετοχή,

εάν υποθεθεί ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, τα δικαιώματα προαίρεσης ή δικαιώματα αγοράς μετοχών έχουν εξασκηθεί ή ότι συγκεκριμένοι όροι για την έκδοση κοινών μετοχών έχουν εκπληρωθεί.

**Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους**

Είναι χρηματοπιστωτικά μέσα που δίδουν στον κάτοχό τους το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

**Κοινή μετοχή**

Είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

**Δυνητική κοινή μετοχή**

Είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να καθιστά τον κάτοχό του δικαιούχο κοινών μετοχών.

**Τα δικαιώματα προαίρεσης πώλησης κοινών μετοχών**

Είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

#### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από οντότητες των οποίων οι κοινές μετοχές, ή δυνητικές κοινές μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από οντότητες που είναι στη διαδικασία εκδόσεως κοινών μετοχών ή δυνητικών κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά χρεογράφων.

Όταν παρουσιάζονται τόσο ενοποιημένες όσο και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, η απαιτούμενη από το Δ.Λ.Π. 33 πληροφόρηση παρουσιάζεται μόνο σε ενοποιημένη βάση, διότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής ενδιαφέρονται να έχουν πληροφόρηση για τα συνολικά αποτελέσματα του Ομίλου ως σύνολο. Αντιθέτως, μια οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή βάσει των δεδομένων των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της, θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες αποκλειστικά στην όψη της ιδιαίτερης κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της και όχι στην αντίστοιχη ενοποιημένη.

#### **1.5. ΒΑΣΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ**

Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών κατά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μίας μητρικής οντότητας στην απόδοση του ομίλου, κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Μία οντότητα θα υπολογίσει βασικά κέρδη κατά μετοχή για το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, εφόσον παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε αυτούς.

Τα βασικά κέρδη κατά μετοχή προκύπτουν αν διαιρέσουμε το καθαρό κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κοινούς μετόχους (αριθμητής), με το σταθμισμένο μέσο αριθμό των κοινών μετοχών που είναι σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου (παρονομαστής).

## 1.6. ΜΕΙΩΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

Μία οντότητα θα υπολογίσει μειωμένα κέρδη κατά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, εφόσον παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε αυτούς.

Προκειμένου να υπολογιστούν τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή θα πρέπει το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κοινούς μετόχους, καθώς και ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των σε κυκλοφορία μετοχών, να προσαρμόζονται με τις επιδράσεις που επιφέρει η ύπαρξη μειωτικών δυνητικών κοινών μετοχών.

Ο σκοπός της παρουσίασης των μειωμένων κερδών κατά μετοχή είναι όμοιος με αυτόν των βασικών κερδών κατά μετοχή, δηλαδή η παροχή ενός μέτρου συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην απόδοση μιας οντότητας, αφού ληφθούν υπόψη οι δυνητικές κοινές μετοχές που ήταν σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Δηλαδή θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και να γίνουν προσαρμογές ως εξής :

- (α) Το καθαρό κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών αυξάνεται με το ποσό των μετά φόρων μερισμάτων και των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο για δυνητικές κοινές μετοχές που είναι μειωτικές των κερδών και προσαρμόζεται με κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των εξόδων που θα προέρχονταν από τη μετατροπή αυτών των τίτλων σε κοινές μετοχές (π.χ. έξοδα έκδοσης μετοχών).
- (β) Ο σταθμισμένος μέσος αριθμός κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία αυξάνεται με το σταθμισμένο μέσο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία, θεωρώντας δεδομένη την μετατροπή των ανωτέρω τίτλων σε κοινές μετοχές.

## 1.7. ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Με τον όρο προσαρμογή αναφερόμαστε στην υποχρέωση των επιχειρήσεων για αναδρομική προσαρμογή των βασικών και των μειωμένων κερδών κατά μετοχή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους (χρήσεις). Αυτό συμβαίνει όταν αυξηθεί ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών κοινών μετοχών, εξαιτίας μιας κεφαλαιοποίησης, μιας δωρεάν διάθεσης μετοχών, μιας διαιρέσεως μετοχών, ή αν μειωθεί ο αριθμός των κοινών μετοχών ή των δυνητικών κοινών μετοχών εξαιτίας μιας ανάστροφης διαιρέσεως μετοχών.

Αν αυτές οι μεταβολές, του αριθμού των κοινών μετοχών ή των δυνητικών κοινών μετοχών, συμβούν στο διάστημα από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού έως την ημερομηνία έγκρισης για έκδοση των Οικονομικών Καταστάσεων, τότε οι κατά μετοχή υπολογισμοί, τόσο για τη χρήση που έκλεισε, όσο και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να βασίζονται στο νέο αριθμό των κοινών μετοχών. Όταν οι κατά μετοχή υπολογισμοί αντανakλούν τέτοιες μεταβολές στον αριθμό των μετοχών, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

Επιπλέον πρέπει η επιχείρηση να αναπροσαρμόζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη κατά κοινή μετοχή όλων των παρουσιαζόμενων χρήσεων για τις επιδράσεις λαθών και προσαρμογών που προέρχονται από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές, οι οποίες λογιστικοποιούνται αναδρομικά.

Η επιχείρηση δεν πρέπει να προσαρμόσει τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή των συγκριτικών παρουσιαζόμενων χρήσεων σε δύο περιπτώσεις :

- (α) Όταν επήλθε μεταβολή στις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν

(β) Όταν υπήρξε μετατροπή δυνητικών σε κοινές μετοχές

#### **1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.



## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34

### Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το Πρότυπο (ΔΛΠ 34) αφορά στην ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ένα θέμα που δεν καλυπτόταν από προγενέστερο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Φεβρουάριο του 1998 και κατέστη ενεργό για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

##### **Ενδιάμεση περίοδος**

Είναι μία περίοδος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

##### **Ενδιάμεση οικονομική έκθεση**

Σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1, "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") ή μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μία ενδιάμεση περίοδο.

Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία:

- (α) Συνοπτικό ισολογισμό.
- (β) Συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.
- (γ) Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε
  - i. όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε
  - ii. τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και διανομές στους ιδιοκτήτες.
- (δ) Συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών.
- (ε) Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

#### 1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημοσίως, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η ΕΔΛΠ ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Ειδικά, οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, ενθαρρύνονται να:

- (α) παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και
- (β) καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις που να μη συμμορφώνονται με αυτό το Πρότυπο, δεν εμποδίζουν από τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αν αυτές κατ' άλλο τρόπο συμμορφώνονται.

Αν ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

#### 1.5. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Αν μία επιχείρηση δημοσιεύει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 για μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Αν μία επιχείρηση δημοσιεύει μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Πρόσθετες σειρές στοιχείων ή σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνονται, αν η παράλειψη τους θα έκανε τις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές. Βασικά και μειωμένα κέρδη κατά μετοχή πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλήρους ή συνοπτικής, για μία ενδιάμεση περίοδο.

Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση καταρτίζεται σε μία ενοποιημένη βάση, αν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ήταν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας δεν είναι σύμφωνες ή συγκρίσιμες με τις ενοποιημένες καταστάσεις στην πιο πρόσφατη

ετήσια οικονομική έκθεση. Αν στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας επιπρόσθετα από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αυτό το Πρότυπο ούτε απαιτεί ούτε απαγορεύει τη συμπερίληψη των ιδιαίτερων καταστάσεων της μητρικής στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της επιχείρησης.

## 1.6. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Μία επιχείρηση πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, κατ' ελάχιστον, στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, αν είναι ουσιώδεις και αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση. Οι πληροφορίες πρέπει κανονικά να απεικονίζονται πάνω σε μία οικονομική βάση από την έναρξη της ετήσιας περιόδου μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, η επιχείρηση πρέπει επίσης να γνωστοποιεί κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μία κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου:

- (α) Μία δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, αν τέτοιες αρχές ή μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μία περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής.
- (β) Επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- (γ) Η φύση και το ποσό των στοιχείων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, καθαρά κέρδη ή ταμιακές ροές τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσης, του μεγέθους ή της περιπτώσεώς τους.
- (δ) Η φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους ή μεταβολές στις εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενα οικονομικά έτη, αν τέτοιες μεταβολές έχουν μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο.
- (ε) Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών.
- (στ) Μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή κατά μετοχή) ξεχωριστά για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές.
- (ζ) Έσοδα ανά τομέα και αποτελέσματα ανά τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς, οποιοσδήποτε από αυτούς αποτελεί την πρωταρχική βάση για την οικονομική πληροφόρηση κατά τομέα (γνωστοποίηση των δεδομένων του τομέα απαιτείται σε ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης, μόνον αν το ΔΛΠ 14, "πληροφόρηση κατά τομέα", απαιτεί αυτή η επιχείρηση να γνωστοποιεί δεδομένα του τομέα στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της).
- (η) Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.
- (θ) η επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων.
- (ι) Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου ισολογισμού.

### **1.7. ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΑΠΑΙΤΗΤΑΙ Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως ακολούθως:

- (α) Ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.
- (β) Καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων για τις συγκρίσιμες ενδιάμεσες περιόδους (τρέχουσα και σωρευτικά μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου) του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.
- (γ) Κατάσταση που δείχνει μεταβολές στα ίδια κεφάλαια σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, με μία συγκριτική κατάσταση για τη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.
- (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, με μία συγκριτική κατάσταση για την αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

### **1.8. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. (ΠΔ 360/98).

Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98. Οι τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις (ανέλεγκτες) [Μόνο Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων].

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35

### Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις

Το ΔΛΠ 35 αντικαθίσταται από το ΔΠΧΠ 5 με τον κανονισμό 2236/2004

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το Πρότυπο πραγματεύεται την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις. Εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ τον Απρίλιο του 1998 και εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν εκτιμήσεις για το μέλλον για τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης, τη δυναμικότητα δημιουργίας κερδών και τη χρηματοοικονομική θέση, με διαχωρισμό των πληροφοριών σχετικά με διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις από τις πληροφορίες για συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

##### Διακοπτόμενη εκμετάλλευση

Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συστατικό μέρος μιας επιχείρησης:

- (α) που η επιχείρηση, εφαρμόζοντας ένα ενιαίο πρόγραμμα:
  - i. εκποιεί ουσιαστικά στο σύνολό του, είτε με πώληση σε μία ενιαία συναλλαγή, είτε με διάσπαση ή με απόσχιση της ιδιοκτησίας του συστατικού μέρους προς τους μετόχους της επιχείρησης,
  - ii. διαθέτει τμηματικά, όπως μέσω πώλησης των περιουσιακών στοιχείων του συστατικού μέρους και τακτοποίησης των υποχρεώσεων του ξεχωριστά, ή
  - iii. τερματίζει τη λειτουργία του μέσω εγκατάλειψης.
- (β) που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό σημαντικό τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων, και
- (γ) που μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικά και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με το κριτήριο (α) του ορισμού, μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση μπορεί να διατίθεται στο σύνολό της ή τμηματικά, αλλά πάντοτε σύμφωνα με ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για να διακοπεί το σύνολο του συστατικού μέρους.

Αν μία επιχείρηση πωλεί ένα συστατικό μέρος ουσιαστικά στο σύνολό του, το αποτέλεσμα μπορεί να είναι ένα καθαρό κέρδος ή μία καθαρή ζημία. Για τέτοια διακοπή υπάρχει μία μόνο ημερομηνία κατά την οποία μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης συνάπτεται, μολονότι η πραγματική μεταβίβαση της κυριότητας και του ελέγχου της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης μπορεί να συμβεί σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία. Επίσης, πληρωμές στον πωλητή μπορεί να συμβούν κατά το χρόνο της συμφωνίας, κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης μελλοντικής περιόδου.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων που δεν πληρούν αναγκαστικά το κριτήριο (α) αλλά που θα μπορούσαν να πληρούν αυτό σε συνδυασμό με άλλες συνθήκες, περιλαμβάνουν:

- (α) Τη βαθμιαία ή εξελικτική απόσυρση μιας γραμμής παραγωγής ή κατηγορίας υπηρεσίας.
- (β) Τη διακοπή, ακόμη και σχετικά απότομα, μερικών προϊόντων μέσα σε μία συνεχιζόμενη παραγωγική γραμμή επιχείρησης.
- (γ) Τη μετατόπιση κάποιων παραγωγικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων για μία ειδική παραγωγική γραμμή επιχείρησης από μια τοποθεσία σε μια άλλη.
- (δ) Το κλείσιμο μιας εγκατάστασης για να επιτευχθούν βελτιώσεις παραγωγικότητας ή άλλες περικοπές κόστους, και
- (ε) Την πώληση μιας θυγατρικής της οποίας οι δραστηριότητες είναι παρόμοιες με εκείνες της μητρικής εταιρίας ή άλλων θυγατρικών.

#### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

#### **1.5. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Όπως ορίστηκε σε αυτό το Πρότυπο, οι διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις δεν αναμένονται να συμβαίνουν συχνά. Μερικές μεταβολές που δεν ταξινομούνται ως διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις μπορεί να χαρακτηρισθούν ως αναδιαρθρώσεις.

Επίσης, μερικά σπανίως προκύπτοντα γεγονότα, που δεν έχουν τις ιδιότητες ούτε της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης ούτε της αναδιάρθρωσης μπορεί να καταλήγουν σε στοιχεία εσόδων ή εξόδων, που απαιτούν ξεχωριστή γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές", που λόγω μεγέθους των, φύσης ή περίπτωσης πρέπει να παρουσιάζονται για να εξηγούν την αποδοτικότητα της επιχείρησης για τη περίοδο.

Το γεγονός ότι η εκποίηση ενός συστατικού μέρους μιας επιχείρησης ταξινομείται ως διακοπτόμενη εκμετάλλευση, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο δε θέτει, αφ' εαυτού, σε αμφισβήτηση την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

#### **1.6. ΑΡΧΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Σε σχέση με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης είναι η πραγματοποίηση ενός από τα ακόλουθα, οποιοδήποτε συμβεί νωρίτερα:

- (α) Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης ουσιαστικά για όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, ή
- (β) το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης ή κάποιο παρόμοιο διοικητικό όργανο έχει εγκρίνει
  - i. ένα λεπτομερές, επίσημο πρόγραμμα για τη διακοπή και
  - ii. έχει κάνει μία ανακοίνωση του προγράμματος αυτού.

Στη περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έχουν απομειωθεί λόγω της ανακοίνωσης για διακοπή μιας εκμετάλλευσης, θα πρέπει να αναγνωριστεί αντίστοιχη ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης. Η επιχείρηση στο Προσάρτημα ή στον

Πίνακα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γνωστοποιεί στοιχεία που αφορούν τις διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις, όπως περιγραφή τους, χρονοδιάγραμμα διακοπής τους και λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που τις αφορούν.

Επίσης πρέπει να γνωστοποιούνται στοιχεία κέρδους ή ζημίας από τυχόν συμφωνία πώλησης.

#### **1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις στο ελληνικό δίκαιο για το ίδιο θέμα.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

### Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το ΔΛΠ με αριθμό 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών στοιχείων εκδόθηκε το 2004 (31 Μαρτίου) και αντικατέστησε το αρχικό ΔΛΠ 36 που είχε εκδοθεί το 1998.

Το ΔΛΠ με αριθμό 36 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 31η Μαρτίου 2004 και μετά.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο καθορισμός των διαδικασιών που πρέπει να εφαρμόζει μια οντότητα για να διασφαλίζει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία απεικονίζονται σε αξίες που δεν υπερβαίνουν το ανακτήσιμο ποσό τους.

Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται από τη χρήση ή την πώλησή του. Όταν διαπιστωθεί αυτό το γεγονός, το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται απομειωμένης αξίας και το πρότυπο αυτό απαιτεί από την οντότητα να αναγνωρίσει σχετική ζημία.

Το πρότυπο επίσης ορίζει πότε θα πρέπει μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το παρελθόν, να αναστραφεί, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με τα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του ΔΛΠ 36 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

##### **Ενεργός αγορά**

Είναι μια αγορά όπου συντρέχουν αθροιστικά όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- (α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) μπορούν να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές και,
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

##### **Ημερομηνία συμφωνίας για μια συνένωση επιχειρήσεων**

Είναι η ημερομηνία που επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των μερών και, στην περίπτωση επιχειρήσεων με μετοχές που διαπραγματεύονται δημόσια, είναι η ημερομηνία που η συμφωνία ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της εξαγοραζόμενης έχει αποδεχτεί την προσφορά του αποκτώντος, ώστε αυτός να αποκτήσει τον έλεγχο.

##### **Λογιστική αξία**

Είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την



αφαίρεση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και σωρευμένης ζημίας απομείωσης.

### **Μονάδα Δημιουργίας Ταμιακών Ροών (Μ.Δ.Τ.Ρ)**

Είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

### **Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία**

Είναι όλα τα περιουσιακά στοιχεία, εκτός της υπεραξίας, που συμβάλλουν στη δημιουργία μελλοντικών ταμιακών ροών, τόσο της υπό εξέταση μονάδας όσο και άλλων ΜΔΤΡ.

### **Κόστη διάθεσης**

Είναι τα διαφορετικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.

### **Αποσβέσιμο ποσό**

Είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μείον την υπολειμματική αξία του.

### **Απόσβεση**

Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

### **Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης**

Είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ΜΔΤΡ, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή, κάτω από κανονικές συνθήκες.

### **Ζημία απομείωσης**

Είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή ΜΔΤΡ υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

### **Ανακτήσιμο ποσό**

Είναι το υψηλότερο μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας χρήσεώς του.

### **Ωφέλιμη ζωή**

Είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την οντότητα ή
- (β) η ποσότητα της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα.

### **Αξία χρήσης**

Είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ΜΔΤΡ.

#### 1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το εξεταζόμενο πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις, στις οποίες έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα σε άλλα πρότυπα:

- (α) Αποθέματα (ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»)  
Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων»)
- (β) Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»)  
Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19 «Παροχές σε Εργαζόμενους»)
- (γ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση»
- (δ) Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»)
- (ε) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που απαιτείται για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (ΔΛΠ 41 «Γεωργία»)
- (στ) Αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άλλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα ασφαλιστικών συμβολαίων του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΠ 4 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια»
- (ζ) Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται για Πώληση».

Το πρότυπο εφαρμόζεται και σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην εύλογη αξία τους (αναπροσαρμοσμένη), όπως αυτή προσδιορίζεται βάσει των οριζόμενων στα αντίστοιχα πρότυπα (π.χ. ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»).

Το κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο που απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του μπορεί να έχει απομειωθεί, εξαρτάται από την βάση προσδιορισμού της εύλογης αξίας του.

#### 1.5. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την υποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησής του και της αξίας της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η καθαρή αξία πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία της χρήσης του.

Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς και αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι αποφορολογημένος και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού.

Η εκτίμηση της υποτίμησης θα πρέπει να γίνεται για κάθε στοιχείο ξεχωριστά. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορά, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής.

Επίσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, κατά πόσο η αναγνώριση της ζημίας από υποτίμηση που έγινε σε προηγούμενα χρόνια συνεχίζει να υφίσταται ή έχει μειωθεί. Η μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η μείωση της υποτίμησης θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία αναπροσαρμογής. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι η μείωση της υποτίμησης, η οποία αφορά υπεραξία (goodwill) επιτρέπεται μόνο εάν η ζημία προήλθε από συγκεκριμένη έκτακτη αιτία, η οποία δεν αναμένεται να επαναληφθεί.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, αυξηθεί, λόγω της αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης, αυτή η λογιστική αξία, δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία (την αναπόσβεστη αξία) όπως θα είχε διαμορφωθεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί αυτή η ζημία απομείωσης σε προηγούμενες περιόδους.

## 1.6. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως την οποία αναγνωρίστηκε αυτή. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Τόσο η Ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την υποτίμηση της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37

Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από την ΕΔΛΠ τον Ιούλιο του 1998 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 37 είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια καταχώρισης και βάσεις αποτίμησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι γνωστοποιούνται επαρκείς πληροφορίες στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων ώστε οι χρήστες αυτών να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του ΔΛΠ 37 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

#### **Πρόβλεψη**

Είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Σε μερικές χώρες ο όρος «πρόβλεψη» χρησιμοποιείται στο πλαίσιο στοιχείων τέτοιων, όπως απόσβεση, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων. Αυτές είναι προσαρμογές της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και δεν είναι αντικείμενο του παρόντος Προτύπου.

#### **Υποχρέωση**

Είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

#### **Δεσμευτικό γεγονός,**

Είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση παρά μόνο τον διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

#### **Νόμιμη δέσμευση**

Είναι μία δέσμευση που προέρχεται από:

- (α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του)
- (β) νομοθεσία, ή
- (γ) άλλη λειτουργία του νόμου

### **Τεκμαιρόμενη δέσμευση**

Είναι μία δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης όπου:

- (α) από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής του παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από επαρκώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε τρίτους ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και
- (β) ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία στην πλευρά αυτών των τρίτων, ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.

### **Ενδεχόμενη Υποχρέωση**

Είναι:

- (α) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή
- (β) μία παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται.

### **Ενδεχόμενη Απαίτηση**

Είναι μία πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης.

### **Επαχθής σύμβαση**

Είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.

### **Αναδιάρθρωση**

Είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- (α) το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μία επιχείρηση, είτε
- (β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από: εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστές συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής. Εκτελεστές συμβάσεις είναι συμβάσεις σύμφωνα με τις οποίες κανένα μέρος δεν έχει εκτελέσει καμία από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα τα μέρη έχουν μερικώς εκτελέσει τις δεσμεύσεις τους σε ίση έκταση και εκείνες που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που ασχολείται με ειδικούς τύπους προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων.

Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αναμενόμενα έσοδα που μπορεί να συνδέονται με κονδύλια που αντιμετωπίζονται ως προβλέψεις, π.χ. παραχώρηση εγγυήσεων έναντι αμοιβής. Με την καταχώρηση των εσόδων ασχολείται το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα».

## 1.5. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Οι προβλέψεις, διακρίνονται από τις άλλες υποχρεώσεις, όπως είναι οι πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί και τα δεδουλευμένα έξοδα, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρονοδιάγραμμα ή το ποσό της μελλοντικής δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό τους.

Πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή συμφωνηθεί με τον προμηθευτή.

Δουλευμένα έξοδα είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή. Η αβεβαιότητα που τα διακρίνει είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων, ακόμα και όταν πολλές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ποσό και ο χρόνος τους.

Τα δεδουλευμένα έξοδα συχνά απεικονίζονται ως μέρος των πληρωτέων εμπορικών και άλλων λογαριασμών, ενώ οι προβλέψεις απεικονίζονται ξεχωριστά.

## 1.6. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Μια πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται μόνο όταν πληρούνται και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Όταν μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- β) Όταν είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί μία εκροή πόρων, που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, για το διακανονισμό της δέσμευσης.
- γ) Όταν το ποσό της δέσμευσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

## 1.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Η αποτίμηση των προβλέψεων εξαρτάται από τις παρακάτω παραμέτρους:

### α) Ορθή εκτίμηση

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονισθεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η δαπάνη που απαιτείται για να διακανονισθεί η παρούσα δέσμευση είναι ουσιαστικά το ποσό που μια επιχείρηση θα πλήρωνε προκειμένου να διακανονίσει τη δέσμευση αυτή, ή για να τη μεταβιβάσει σε ένα τρίτο μέρος.

Η παραπάνω εκτίμηση, γίνεται από τη Διοίκηση της επιχείρησης η οποία μπορεί, σε ειδικές περιπτώσεις, να κάνει χρήση εκθέσεων ανεξάρτητων εμπειρογνομόνων. Κατά την εκτίμηση λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η πρόβλεψη πρέπει να αποτιμάται πριν από την φορολογική επιβάρυνση, αφού οι φορολογικές συνέπειες των προβλέψεων αντιμετωπίζονται στο Δ.Λ.Π. 12 "Φόροι Εισοδήματος".

### β) Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που σχετίζονται με γεγονότα ή καταστάσεις, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την προσέγγιση στην ορθή εκτίμηση μιας πρόβλεψης. Το αποτέλεσμα μιας δέσμευσης εξαρτάται από τον κίνδυνο που ενέχεται σε αυτή. Μία

προσαρμογή του ύψους του κινδύνου μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του ποσού με το οποίο αποτιμάται η υποχρέωση.

Κατά την εκτίμηση μιας πρόβλεψης πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε αβεβαιότητες και κίνδυνοι να μην οδηγούν σε αυθαίρετη υπερτίμηση ή υποτίμηση της αξίας περιουσιακών στοιχείων ή του ύψους των προβλέψεων.

#### **γ) Παρούσα αξία**

Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.

Το επιτόκιο προεξόφλησης, πρέπει να είναι ένα προ φόρου επιτόκιο, που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για την διαχρονική αξία του χρήματος και δεν πρέπει να αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν ήδη προσαρμοστεί. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης θα πρέπει να αυξάνει σε κάθε περίοδο ώστε να αντανακλά την πάροδο του χρόνου, με ταυτόχρονη καταχώρηση της αύξησης ως κόστος δανεισμού.

#### **δ) Μελλοντικά Γεγονότα**

Μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μιας δέσμευσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο ποσό μιας πρόβλεψης. Τέτοια μελλοντικά γεγονότα, που μπορεί να είναι μεταβολές στη νομοθεσία του κράτους στο οποίο μια επιχείρηση δραστηριοποιείται ή στην τεχνολογία, έχουν θέση στη διαδικασία αποτίμησης μόνο όταν υπάρχει επαρκής και αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν.

### **1.8. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

Ενδεχόμενη υποχρέωση, σύμφωνα με το πρότυπο είναι:

- a) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή β) μία παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται, αυτό προκύπτει για δύο λόγους:
  - i. δεν είναι πιθανό ότι θα χρειαστεί μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για να διακανονισθεί η δέσμευση, ή
  - ii. το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν καταχωρούνται. Όταν μία επιχείρηση ευθύνεται για μια δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι πιθανή, εκτός, από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις όπως και η πιθανότητα να απαιτηθεί εκροή πόρων για την εκπλήρωσή τους, δεν είναι καταστάσεις παγιωμένες σε βάθος χρόνου.

## 1.9. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το πρότυπο είναι «μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι αποκλειστικά μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης».

Όπως στην περίπτωση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, έτσι και στην περίπτωση αυτή, μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μια ενδεχόμενη απαίτηση. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη απαίτηση και αυτό μόνον όταν μια εισροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι πιθανό να προκύψει από την απαίτηση αυτή.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις γιατί όπως είναι εύκολα κατανοητό είναι πολύ πιθανό κάτι τέτοιο να οδηγήσει στην καταχώρηση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Στην περίπτωση, όμως, που η πραγματοποίηση εσόδων είναι πραγματικά βέβαιη, τότε η σχετική απαίτηση δεν είναι πλέον ενδεχόμενη και η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να την καταχωρήσει στις οικονομικές της καταστάσεις.

Κάθε επιχείρηση πρέπει να εκτιμά συνεχώς και να επαναπροσδιορίζει τις εξελίξεις που σχετίζονται με τις ενδεχόμενες γι' αυτήν απαιτήσεις, ώστε να διασφαλίζει την ορθή απεικόνισή τους στις οικονομικές της καταστάσεις. Έτσι, αν μια εισροή οικονομικών ωφελειών έχει καταστεί πιθανή, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί την ενδεχόμενη απαίτηση από την οποία προέρχεται η πιθανή εισροή και στην περίπτωση που αυτή καταστεί βεβαία, τότε η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει την απαίτηση και το σχετικό έσοδο στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία συνέβη η μεταβολή.

## 1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Επίσης, ο 2190 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί. Αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.



## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

### Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

#### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 38 (αναθεωρημένο) Άυλα περιουσιακά στοιχεία εκδόθηκε το 2004 (31 Μαρτίου) και αντικατέστησε το αρχικό Δ.Λ.Π. 38 που είχε εκδοθεί το 1998.

Είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.

Μερικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τα ακόλουθα:

- α) τα λογισμικά προγράμματα,
- β) τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας,
- γ) τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας,
- δ) τα δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών,
- ε) οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, κ.λ.π.

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 38 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 31η Μαρτίου 2004 και μετά.

#### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Αποσκοπεί στην διαμόρφωση και τη γνωστοποίηση των μεθόδων λογιστικού χειρισμού των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. Συγκεκριμένα καταγράφονται τα κριτήρια προκειμένου μια οντότητα να αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο, καθορίζεται ο τρόπος της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησής του, ο λογιστικός χειρισμός των μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, ο τρόπος απόσβεσής του, ο καθορισμός της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας του, θέματα σχετικά με τις δαπάνες έρευνας και τις δαπάνες ανάπτυξης, οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να δημιουργηθεί ή να αποκτηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς και οι διάφορες γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνονται σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά περίπτωση.

#### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 38 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

##### **Ενεργός αγορά**

Είναι μια αγορά όπου ισχύουν όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.
- β) Μπορούν να βρεθούν κανονικά πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές οποτεδήποτε, και
- γ) Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

##### **Ημερομηνία συμφωνίας για μια συνένωση επιχειρήσεων**

Είναι η ημερομηνία που επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των μερών και, στην περίπτωση επιχειρήσεων με μετοχές που διαπραγματεύονται δημόσια, είναι η

ημερομηνία που η συμφωνία ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της εξαγοραζόμενης έχει αποδεχτεί την προσφορά του αποκτώντος, ώστε αυτός να αποκτά τον έλεγχο.

#### **Απόσβεση**

Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

#### **Περιουσιακό στοιχείο**

Είναι ένας πόρος :

- α) Ελεγχόμενος από μια οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και
- β) Από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

#### **Λογιστική αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημιάς απομειώσεως αυτού.

#### **Κόστος**

Είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο κτήσεως ή παραγωγής του ή το ποσό που αποδίδεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π. (π.χ. του Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών).

#### **Αποσβέσιμο ποσό**

Είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον την υπολειμματική αξία του.

#### **Ανάπτυξη**

Είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως.

#### **Ειδική αξία**

Είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένεται να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

#### **Εύλογη αξία**

Ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

### **Ζημία απομειώσεως**

Είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

### **Άυλο περιουσιακό στοιχείο**

Είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική Υπόσταση.

### **Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία**

Είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

### **Έρευνα**

Είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της αποκτήσεως νέας επιστημονικής τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως.

### **Υπολειμματική αξία**

Ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οντότητα εκτιμά να λάβει σήμερα από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

### **Ωφέλιμη ζωή**

Είναι είτε :

- α) η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα.
- β) ο αριθμός παραγωγής ή ομοίων μονάδων που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην οντότητα.

## **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Κάθε οντότητα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική απεικόνιση των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων, εκτός από τις εξής περιπτώσεις :

- α) Εάν ένα άλλο Δ.Λ.Π. ρυθμίζει τα θέματα ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει το άλλο πρότυπο π.χ. η υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3), η μίσθωση (Δ.Λ.Π. 17), άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 2), οι συμβάσεις Κατασκευής Έργων (Δ.Λ.Π. 11) κ.λ.π.
- β) Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίστηκαν στο Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση.
- γ) Αν κάποιες δραστηριότητες ή συναλλαγές χαρακτηρίζονται από μεγάλη εξειδίκευση και δημιουργούν λογιστικά θέματα των οποίων η αντιμετώπιση απαιτεί ιδιαίτερους και διαφορετικούς τρόπους τότε αυτές θα πρέπει να εξαιρεθούν από την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 38.

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό ( ενσώματο ) υλικό, όπως π.χ. ένα ηλεκτρονικό μαγνητικό μέσο (δισκέτα) στη περίπτωση ηλεκτρονικών προγραμμάτων ή σε μία σειρά νομιμοποιητικών εγγράφων σχετικά με τη νομική τεκμηρίωση στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας.

Αν ένα περιουσιακό στοιχείο εμπεριέχει τόσο στοιχεία άυλου όσο και υλικού περιουσιακού στοιχείου, για να επιλέξουμε με ποιο Λογιστικό Πρότυπο πρέπει να αντιμετωπίζεται, με το Δ.Λ.Π. 38 ή το Δ.Λ.Π. 16 ( Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις) θα πρέπει να προβούμε σε μια κρίση σχετικά με ποιο από τα δύο στοιχεία (ενσώματο ή ασώματο) είναι το πλέον ουσιώδες.

Εφαρμόζεται και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται βάσει μιας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δικαιώματα σύμφωνα με τις μισθωτικές συμφωνίες για στοιχεία όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα και τα οποία αποκλείονται από το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», εμπίπτουν στο Δ.Λ.Π. 38 γιατί μετά την αρχική αναγνώριση, ο μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει της σύμβασης μίσθωσης.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται επίσης σε μια σειρά δαπανών που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα, όπως οι δαπάνες διαφήμισης, εκπαιδευσεως, εκκινήσεως, έρευνας και ανάπτυξεως. Οι δαπάνες της έρευνας και ανάπτυξης αν και πολλές φορές καταλήγουν σε ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο (με φυσική υπόσταση ) όπως για παράδειγμα ένα πρωτότυπο, εμπίπτουν στο Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38, γιατί πρωτεύουσα σημασία έχει το άυλο συνθετικό του στοιχείο, δηλαδή, η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

## **1.5. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ ΕΝΑ ΑΥΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ**

Τα κύρια στοιχεία, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, τα οποία πρέπει να έχει κάποιο περιουσιακό στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο είναι τα εξής :

### **(α) Η αναγνωρισιμότητα**

Η αναγνωρισιμότητα χαρακτηρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν η οντότητα μπορεί να το διαχωρίσει και να το εξατομικεύσει ώστε να μην συγχέεται με την υπεραξία που αποκτάται σε μια εξαγορά επχείρησης. Η αναγνωρισιμότητα ως άυλου ενός περιουσιακού στοιχείου επιτυγχάνεται όταν:

- i. Διαχωρίζεται, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πουληθεί, μεταβιβαστεί, εκμισθωθεί ή ανταλλαχθεί, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.
- ii. Προκύπτει από συμβατικά ή νομικά και άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις, ασχέτως αν αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα.

### **(β) Ο έλεγχος**

Το δεύτερο χαρακτηριστικό που πρέπει να έχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για να μπορεί η οντότητα να το εντάσσει στα περιουσιακά της στοιχεία είναι ο έλεγχος επί του στοιχείου, δηλαδή η οντότητα να είναι ο καρπωτής των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που δημιουργούνται από αυτό το περιουσιακό στοιχείο καθώς και η δυνατότητα να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η οντότητα αποκτά καταφανώς το δικαίωμα να ελέγχει τα μελλοντικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν αυτό το δικαίωμα της απορρέει από ένα νόμιμο δικαίωμα που είναι δικαστικά εκτελεστό, ενώ σε άλλες περιπτώσεις είναι πιο δύσκολο να αποδείξει ότι έχει τον έλεγχο.

### **(γ) Η ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών**

Το τρίτο απαραίτητο χαρακτηριστικό για τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού

στοιχείου είναι τα μελλοντικά έσοδα που θα προέλθουν από αυτό. Τα έσοδα αυτά μπορεί να προέρχονται από την πώληση προϊόντων, από την παροχή υπηρεσιών, την εξοικονόμηση κόστους ή τέλος οποιαδήποτε άλλη ωφέλεια από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

## **1.6. ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

### **Διακριτή απόκτηση**

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται διακριτά, η τιμή που καταβάλλεται, αντανακλά την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα.

### **Απόκτηση ως μέρος μιας εξαγοράς επιχειρήσεων**

Ένας άλλος τρόπος απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παρατηρείται κατά την εξαγορά επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή (σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων ) το κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Η εύλογη αξία αντανακλά την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα.

### **Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης**

Όταν μια κυβέρνηση μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια οντότητα δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο, όπως άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εκμετάλλευσης καζίνο, δικαιώματα χρησιμοποίησης κρατικών λιμένων, άδειες εισαγωγής κλπ, η οντότητα (ακολουθώντας και το Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης) έχει δύο δυνατότητες σχετικά με την αρχική αναγνώριση:

- (α) Να καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία.
- (β) Να μην καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, αλλά σε μια τεκμαρτή αξία προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για την χρήση που προορίζεται.

### **Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων**

Στην περίπτωση αυτή το κόστος του στοιχείου που αποκτήθηκε αποτιμάται στην εύλογη αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εάν δεν μπορεί να γίνει επιμέτρηση στην εύλογη αξία, είτε διότι η πράξη ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας είτε διότι η εύλογη αξία του παραχωρηθέντος και του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε ως κόστος λαμβάνεται η λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

## **1.7 ΒΑΣΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

### **(α) Μέθοδος του κόστους**

Σύμφωνα με την μέθοδο του κόστους ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του αναγνώριση, πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη

απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομειώσεώς του.

#### **(β) Μέθοδος της αναπροσαρμογής**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του αναγνώριση, θα πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομειώσεως του. Η αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία θα πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά. Οι αναπροσαρμογές αυτές θα πρέπει να γίνονται αρκετά συχνά ώστε η λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής επιβάλλει δύο περιορισμούς. Συγκεκριμένα δεν επιτρέπει:

- (α) την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, ή
- (β) την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος τους.

Μια οντότητα μπορεί να επιλέξει την μέθοδο της αναπροσαρμογής, αν έχει αρχικώς αναγνωρίσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο στο κόστος του.

Στην περίπτωση που η αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει μέρος μόνο του κόστους, γιατί το άυλο δεν πληρούσε έως κάποια χρονική στιγμή τα κριτήρια αναγνώρισής του στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μέθοδος της αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται για το σύνολο του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Επίσης η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται και για τις περιπτώσεις που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο λήφθηκε μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και έχει αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό.

### **1.8. ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Η κάθε οντότητα εκτιμά εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη.

Η ωφέλιμη ζωή αντανακλά μόνο εκείνο το ύψος των δαπανών συντηρήσεως που απαιτούνται ώστε να διατηρείται το κανονικό επίπεδο απόδοσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και αν η οντότητα έχει την πρόθεση και την ικανότητα να τα καλύψει.

Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή είναι αόριστη, δεν πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο απόδοσης.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται, ενώ ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.

### **1.9. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές

διατάξεις. Επίσης, ο 2190 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί. Αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39

## Χρηματοπιστωτικά μέσα

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το 1988 η Ε.Δ.Λ.Π., από κοινού με το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Ελεγκτών, ξεκίνησε ένα πρόγραμμα για την ανάπτυξη ενός προτύπου, σχετικά με την καταχώρηση, αποτίμηση και γνωστοποίηση των Χρηματοπιστωτικών μέσων. Το Δεκέμβριο του 1998 εγκρίθηκε αρχικά το παρόν πρότυπο το οποίο στη συνέχεια αναθεωρήθηκε το 2001 και τροποποιήθηκε το 2004.

Το πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή από την 1 Ιανουαρίου 2005 το αργότερο. Για να τηρηθεί η προθεσμία της 1 Ιανουαρίου του 2005 το ΔΛΠ 39 τίθεται σε εφαρμογή, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ανάλυση του ΔΛΠ 39 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### **Χρηματοπιστωτικό Μέσο**

Είναι κάθε σύμβαση, που δημιουργεί ταυτόχρονα : ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

#### **Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο**

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- (α) ταμιακά διαθέσιμα
- (β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας
- (γ) συμβατικό δικαίωμα:
  - i. για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα ή
  - ii. για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οντότητα
- (δ) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:
  - i. μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται



- να λάβει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας ή
- ii. παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί, εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, με συγκεκριμένη ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

#### **Χρηματοοικονομική υποχρέωση**

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

- (α) συμβατικό δικαίωμα:
  - i. για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα ή
  - ii. την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οντότητα ή
- (β) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:
  - i. μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας ή
  - ii. παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

#### **Συμμετοχικός τίτλος**

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

#### **Παράγωγο**

Παράγωγο είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Παρόντος Προτύπου και έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά :

- (α) η αξία του μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή ενός καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοπιστωτικού μέσου, τιμής εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή παρόμοιας μεταβλητής (μερικές φορές καλούμενη το «υποκείμενο»)
- (β) δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβολαίων, που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς και
- (γ) διακανονίζεται σε μία μελλοντική ημερομηνία

#### **Τυπικά παραδείγματα παραγώγων**

Είναι τα μελλοντικά και προθεσμιακά συμβόλαια (future & forwards), οι συμβάσεις

ανταλλαγής (swap) και τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσεως (options).

#### **Χαρακτηριστικά των παραγώγων**

Ένα παράγωγο συνήθως έχει ένα τεκμαρτό ποσό, το οποίο είναι :

- (α) ένα χρηματικό ποσό νομίσματος,
- (β) ένας αριθμός μετοχών,
- (γ) ένας αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων που καθορίζονται στο συμβόλαιο.
- (δ) ένα παράγωγο μέσο, δεν απαιτεί ο κάτοχος ή ο πωλητής να επενδύει ή να λαμβάνει το τεκμαρτό ποσό κατά τη σύναψη του συμβολαίου. Εναλλακτικά όμως, το παράγωγο θα μπορούσε να απαιτεί μία καθορισμένη πληρωμή ή την καταβολή κάποιου ποσού που δύναται να μεταβληθεί (αλλά όχι σε αναλογία με τη μεταβολή του υποκείμενου) ως αποτέλεσμα κάποιου μελλοντικού γεγονότος το οποίο δεν σχετίζεται με το τεκμαρτό ποσό.
- (ε) ένα παράγωγο απαιτεί μικρή αρχική καθαρή επένδυση, σε σχέση με άλλους τύπους συμβολαίων που θα αναμενόταν να έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των παραγόντων της αγοράς. Ένα συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσεως (option) πληροί αυτόν τον ορισμό, γιατί το τίμημα (premium) είναι ουσιαστικά μικρότερο από την επένδυση που θα χρειαζόταν για να αποκτηθεί το υποκείμενο χρηματοπιστωτικό μέσο, με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα προαίρεσης. Μια ανταλλαγή νομισμάτων που απαιτεί αρχική ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων με ισότιμες εύλογες αξίες πληροί τον ορισμό γιατί έχει μηδενική αρχική καθαρή επένδυση.

#### **1.4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ**

Η καταχώρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος (με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία δεσμεύει τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

Για κάθε μία από τις 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την αγορά, δύναται να είναι

- (α) η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε
- (β) η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης

Η πώληση αναγνωρίζεται μόνο κατά την ημερομηνία διακανονισμού.

#### **1.5. ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Στον ενοποιημένο ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την τράπεζα.

- (α) **Εμπορικό χαρτοφυλάκιο** : για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε τρέχουσες αξίες με λογισμό της υπερ(υπο)αξίας στα αποτελέσματα χρήσης.

- (β) Διακρατηθέντα έως τη λήξη : όλα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους. Αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.
  - (γ) Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την τράπεζα (όχι εμπορικά): αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης μείον μειώσεις για τυχόν απώλειες αξίας από προβλήματα εισπραξιμότητας.
  - (δ) Διαθέσιμα-πρός-πώληση : όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπερ(υπο)αξία δύναται να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού είτε στα αποτελέσματα χρήσης.
- Το ΔΛΠ 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και 28.

## 1.6. ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΚΑΙ HEDGING

Σαν βασική αρχή, τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging).

Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ'αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρίζεται στα αποτελέσματα. Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής :

- Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro-hedging).
- Δεν είναι αποδεκτό το εσωτερικό (intra-division και intra-group) hedging: (μεταξύ banking book και trading book).
- Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.
- Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους.

Το hedging πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης.

Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου (risk management strategy).

Το hedging πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματικό (highly effective) και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση.

Η επαρκής αποτελεσματικότητα του ισχύει μόνο όταν : η μεταβολή της αγοραίας αξίας η των ταμιακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη μεταβολή της αγοραίας αξίας η των χρηματοροών της πράξης αντιστάθμισης. Το ΔΛΠ 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80%-125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης (hedging).

Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης (hedging) βασίζεται σε τρεις σχέσεις:

- (α) **Hedging εύλογης (τρέχουσας) αξίας (Fair value hedging):** Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.
- (β) **Hedging χρηματοροών (Cash flow hedging):** Δεδομένης της επαρκούς

αποτελεσματικότητας του hedging, το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία, απεικονίζεται στον ισολογισμό, ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται απευθείας στην καθαρή θέση (εδώ η καλυπτόμενη συναλλαγή δεν υφίσταται μεταβολή της εύλογης αξίας της επειδή αφορά χρηματοροή).

- (γ) **Hedging επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού:** Κατά κανόνα ακολουθείται το ΔΛΠ 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

## **1.7. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΞΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

Κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελεγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους, τότε η διαφορά λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπο)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντिलογίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.

## **1.8. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΞΙΑΣ ΔΑΝΕΙΩΝ**

Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας του δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.

## **1.9. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5 ετίας είτε εξοδοποιούνται. Στα ελληνικά πρότυπα, τα αντίστοιχα στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα. Στις ελληνικές τράπεζες η ταξινόμηση των χρεογράφων γίνεται βάσει του ΚΛΣΤ.

### **(α) επί του ενοποιημένου ισολογισμού σε:**

- i. Δεκτά για επαναχρηματοδότηση (ομόλογα που λήγουν εντός των επομένων 2,5 μηνών)
- ii. συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- iii. λοιπά χρεόγραφα, όπου ανήκουν όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες

Η αποτίμησή τους γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας. Αυτό γίνεται επειδή οι κανόνες αποτίμησης που τηρεί ο όμιλος (δηλαδή οι ενοποιημένες καταστάσεις) πρέπει να είναι ομοιογενείς.

### **(β) Το ΚΛΣΤ έχει προβλέψει δύο ειδών λογαριασμούς οι οποίοι εκφράζουν το διαχωρισμό των χρεογράφων σε 2 κατηγορίες :**

- i. συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διαρκούς κατοχής (λογ/μός 17)
- ii. συμμετοχές η τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης

(λογ/μος 34).

Η αποτίμηση τους όμως γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.

Επίσης, στα ομόλογα, η απόσβεση της υπερ(υπο)αξίας αγοράς, γίνεται με το ονομαστικό εποτόκιο του τίτλου. Αυτό συνάγεται από τον 2190, ο οποίος ομιλεί περί παρούσας αξίας με βάση το επιτόκιο του τίτλου. Η απόσβεση αυτή λογίζεται στα έσοδα/έξοδα από χρηματοοικονομικές πράξεις και όχι στα έσοδα/έξοδα από τόκους.

Δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την έννοια του macro-hedging.

Υπάρχει μόνο μία γνωμάτευση του ΕΣΥΛ για τη χρήση λογαριασμών για τα δικαιώματα προαίρεσης (options), βάσει της οποίας τα ποσά των κεφαλαίων πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξεως. Με βάση τους κανόνες αποτίμησης του 2190, οι επιμέρους υπολογισμοί τυχόν μόνιμης απαξίωσης λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της συνολικά χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους και τρέχουσας. Η αποτίμηση των δανείων δεν λογιστικοποιείται σε ατομική βάση. Το χαρτοφυλάκιο των δανείων εμφανίζεται στο κόστος κτήσης ενώ διενεργείται μία γενική πρόβλεψη (ΑΝ 396/68) για να καλύψει θεωρητικά συνολικά την τυχόν απαξίωση των δανείων. Διαγραφέντα ολικώς η μερικώς δάνεια τα οποία μεταγενέστερα αναβιώνουν, λογίζονται στα έκτακτα έσοδα.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40

## Επενδύσεις σε ακίνητα

### 1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το ΔΛΠ 40 εγκρίθηκε το Μάιο του 2002 και αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 25 «Λογιστική των Επενδύσεων» το οποίο καταργήθηκε. Το Πρότυπο αυτό αναθεωρήθηκε με το ΔΛΠ 40 κανονισμό ΕΚ 2238/2004 και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

#### **Λογιστική αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό.

#### **Κόστος**

Είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή κατασκευής του.

#### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

#### **Επένδυση σε ακίνητα**

Είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον παρά για:

- (α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
- (β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

#### **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα**

Είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

#### 1.4. ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 40 εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση των επενδύσεων σε ακίνητα. Εφαρμόζεται, επίσης, κατά την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, καθώς και των επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί με σύμβαση λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

Το παρόν πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», συμπεριλαμβανομένων:

- (α) της κατάταξης των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών,
- (β) της αναγνώρισης του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλέπε επίσης και Δ.Λ.Π. 18 «Εσοδα»),
- (γ) της επιμέτρησης των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- (δ) της επιμέτρησης της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή,
- (ε) της λογιστικής των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης,
- (στ) των γνωστοποιήσεων για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Δεν εφαρμόζεται επίσης σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

#### 1.5. ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:

- (α) γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων, παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- (β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μία οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων),
- (γ) ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας (ή που κατέχεται από την οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις,
- (δ) ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή και για τα δύο. Είναι προφανές, δηλαδή, ότι οι επενδύσεις σε ακίνητα δημιουργούν ταμιακές ροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές ροές που δημιουργούνται από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις».

Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον και μόνον όταν το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο. Η εναλλακτική κατάταξη που περιγράφεται μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με το ακίνητο. Αν όμως, επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη για ένα δικαίωμα σε ακίνητο

που κατέχεται με λειτουργική μίσθωση, κάθε ακίνητο που κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

## **1.6. ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΗ**

Υπάρχουν χαρακτηριστικά παραδείγματα ακινήτων τα οποία δεν θεωρούνται επένδυση σε ακίνητα και επομένως είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου:

- (α) τα ακίνητα που προορίζονται για πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- (β) τα ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων.
- (γ) τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλέπε Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»), συμπεριλαμβανομένων αυτών που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, τα ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα, τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους και τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή της διάθεσής τους.
- (δ) τα ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα.
- (ε) ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

## **1.7. ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ**

Μια επένδυση σε ακίνητα θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- (α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην οντότητα.
- (β) το κόστος κτήσης της επένδυσης μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

Τα καθημερινά κόστη συντήρησης της επένδυσης που αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα περιγράφονται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

## **1.8. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Μια επένδυση σε ακίνητα πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση:

- (α) Το κόστος μιας αγορασμένης επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της απόκτησης του ακινήτου και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη, όπως αμοιβές δικηγόρου, συμβολαιογράφου, φόρος μεταβίβασης ακινήτου και τυχόν άλλα κόστη της συναλλαγής.
- (β) Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα, είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία όπου η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται.



## **1.9. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Η οντότητα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της μια από τις ακόλουθες μεθόδους:

**(α) τη μέθοδο της εύλογης αξίας**

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός της περίπτωσης που υπάρχει αποδεδειγμένα αδυναμία εκτίμησης της πραγματικής αξίας ενός ακινήτου

**(β) τη μέθοδο του κόστους**

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», για αυτήν τη μέθοδο, εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες».

## **1.10. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν.2190/1920. Σε ότι αφορά τις τράπεζες, τα ακίνητα που έρχονται στην κατοχή τους από πλειστηριασμούς θα πρέπει να καταχωρούνται ιδιαιτέρως στον Ισολογισμό τους και να αποσβένονται εφ' όσον ιδιοχρησιμοποιούνται ή μισθώνονται. Τα ακίνητα αυτά σύμφωνα με την Τράπεζα της Ελλάδος θα πρέπει σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα να εκποιούνται, εκτός αν υπάρχει σοβαρός λόγος που μια τέτοια πράξη θα ήταν επιζήμια για την τράπεζα.

### 1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Δεκέμβριο του 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

### 1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

### 1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

**Γεωργική δραστηριότητα** είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

#### **Γεωργική παραγωγή**

Είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

**Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο** είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

#### **Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων**

Είναι μία συγκέντρωση ομοίων ζωντανών ζώων ή φυτών.

#### **Συγκομιδή**

Είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

#### **Μία ενεργός αγορά**

Είναι μία αγορά που όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- (α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.
- (β) Πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή.
- (γ) Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

#### **Λογιστική αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό.

#### **Εύλογη αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή

μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

#### **Κρατικές επιχορηγήσεις**

Είναι αυτές που ορίζονται στο ΔΛΠ 20 "λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κρατικής υποστήριξης".

### **1.4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:

- (α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- (β) Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.
- (γ) Κρατικές επιχορηγήσεις.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 16 "Ενσώματα Πάγια" και ΔΛΠ 40 "επενδύσεις σε ακίνητα").
- (β) Αύλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 38 "άυλα περιουσιακά στοιχεία").

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 "αποθέματα" ή ένα άλλο σχετικό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Κατά συνέπεια το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ μία τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μία λογική και φυσική επέκταση της γεωργικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της γεωργικής δραστηριότητας αυτού του Προτύπου.

### **1.5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μία γεωργική παραγωγή όταν και μόνον όταν:

- (α) Η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος.
- (β) Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- (γ) Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται κατά την αρχική καταχώρηση και κατά την ημερομηνία κάθε ισολογισμού στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Γεωργική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτή η

αποτίμηση συνιστά το κόστος κατά την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 2 "αποθέματα" ή άλλου εφαρμοστέου ΔΛΠ.

Το κόστος στον τόπο της πώλησης, περιλαμβάνει προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Το κόστος στον τόπο της πώλησης δεν περιλαμβάνει κόστος μεταφοράς και άλλα κόστη αναγκαία για να φθάσουν τα περιουσιακά στοιχεία σε μία αγορά.

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να διευκολύνεται ομαδοποιώντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή γεωργική παραγωγή σύμφωνα με σημαντικές ιδιότητες. Για παράδειγμα, κατά ηλικία ή ποιότητα. Μία επιχείρηση επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μία βάση τιμολόγησης.

Οι επιχειρήσεις συχνά υπεισέρχονται σε συμφωνίες να πωλήσουν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τους ή τη γεωργική παραγωγή σε μία μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν αναφέρονται αναγκαστικά στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία ανταναικλά την τρέχουσα αγορά στην οποία ένας πρόθυμος αγοραστής και πωλητής θα συνάψουν μία συναλλαγή. Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μία σύμβαση για πώληση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να είναι μια επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.

## 1.6. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Μία χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.

Αν μία κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί, η επιχείρηση να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μία κρατική επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μία επιχείρηση να καλλιεργεί σε μία ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η επιχείρηση να επιστρέψει ολόκληρη την κρατική επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να αποκτάται βασισόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η επιχείρηση καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο πάνω σε μία χρονική αναλογία.

Αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 "λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κρατικής υποστήριξης".

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία διαφορετική μεταχείριση, από το ΔΛΠ 20, αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην

εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος στον τόπο της πώλησης ή μία κρατική επιχορήγηση απαιτεί μία επιχείρηση να μην ασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μία κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

## **1.7. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**

---

**ΤΟΜΕΙΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ ΚΑΙ  
ΑΜΕΡΙΚΗΣ - ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ  
ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

## 2.1. ΕΞΙ ΤΟΜΕΙΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΕΥΡΩΠΗΣ ΚΑΙ ΑΜΕΡΙΚΗΣ

Σε έξι τομείς έχει επικεντρωθεί το ενδιαφέρον του συμβουλίου διεθνών λογιστικών προτύπων IASB, στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου -βραχυπρόθεσμης - σύγκλισης των IAS/IFRS με τα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ (US GAAP) μέχρι το 2008. Αν και οι συγκεκριμένες διεργασίες δεν θα σημάνουν τη δημιουργία ενός κοινού λογιστικού πλαισίου - εκτιμάται ότι αυτό θα είναι έτοιμο το 2011 - σε πρώτη φάση αναμένεται ότι θα οδηγήσουν στη σημαντικότερη κατάργηση της υποχρέωσης μετάπτωσης (reconciliation) σε περιβάλλον US GAAP των λογιστικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί κατά IAS/IFRS από μη αμερικανικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες ή ενδιαφέρονται να εισαχθούν σε κεφαλαιαγορά των ΗΠΑ. Η κατάργηση αυτή θα οδηγήσει στην ιδιαίτερα αυξημένη προσβασιμότητα στις αμερικανικές κεφαλαιαγορές των ευρωπαϊκών - βεβαίως και των ελληνικών - εισηγμένων επιχειρήσεων.

### **Κόστος δανεισμού**

Το πρώτο ζήτημα βραχυπρόθεσμης σύγκλισης IAS/IFRS και US GAAP για το οποίο εργάζεται το IASB είναι οι διαφορές της λογιστικής αποτύπωσης του κόστους δανεισμού. Πρόθεση του συμβουλίου είναι η κατάργηση της δυνατότητας που προσφέρει το IAS 23 («Borrowing Costs»), αναγνώρισης ως εξόδου του κόστους δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με εξαγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός στοιχείου ενεργητικού που απαιτεί μεγάλη χρονική περίοδο προετοιμασίας προτού χρησιμοποιηθεί ή πωληθεί. Το IASB θα απαιτήσει την κεφαλαιοποίηση κάθε αντίστοιχου κόστους δανεισμού, σε έγγραφο διαβούλευσης (exposure draft) που θα εκδώσει στο επόμενο δίμηνο.

### **Φόρος εισοδήματος**

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί ένα από τα πιο κρίσιμα ζητήματα μετάπτωσης των IAS/IFRS στα US GAAP. Πρόθεση τόσο του IASB, όσο και του αμερικανικού ομολόγου του συμβουλίου FASB, είναι η κατάργηση των εξαιρέσεων στην εφαρμογή της προσέγγισης υπολογισμού των προσωρινών φορολογικών διαφορών, τις οποίες προβλέπουν τόσο το IAS 12 («Income Taxes»), όσο και το αντίστοιχο αμερικανικό SFAS 109 («Accounting for Income Taxes»). Σε αυτό το στάδιο, δε θα καταργηθεί η αντίστοιχη εξαίρεση μόνον για τις περιπτώσεις των επενδύσεων σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρείες και σε κοινοπραξίες. Τα δύο συμβούλια προτίθενται να εκδώσουν ένα κοινό έγγραφο διαβούλευσης για το ζήτημα πριν το τέλος Ιουνίου 2006.

### **Στο «μικροσκόπιο» το IAS 20**

Οι ραγδαίες διεθνείς εξελίξεις στον τομέα της διάθεσης δικαιωμάτων έκλυσης στην ατμόσφαιρα βλαβερών αερίων από διαδικασίες παραγωγής ανάγκασαν το IASB να αποσύρει τον Ιούνιο 2005 την ερμηνεία IFRIC 3 («Emission Rights») και να προχωρήσει σε διαδικασία αναθεώρησης του IAS 20 («Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance»), παρ' ότι είχε αποφασίσει να εκσυγχρονίσει το σχετικό πλαίσιο δια μέσου της υιοθέτησης των μεθόδων αναγνώρισης επιχορηγήσεων του IAS 41 («Agriculture»). Η λογική είναι ότι, η απόδοση τέτοιων δικαιωμάτων από μια κυβέρνηση σε μια βιομηχανία αποτελεί μια μορφή κρατικής επιχορήγησης, η οποία όμως ακολουθεί πλέον διαφορετικούς κανόνες από αυτούς στον τομέα της γεωργίας.

### **Οι διαβουλεύσεις**

Οι διαβουλεύσεις των συμβουλίων IASB και FASB δεν έχουν προχωρήσει ιδιαίτερα στον κρίσιμο τομέα της διενέργειας περιοδικών ελέγχων διαφορών αποτίμησης («impairment tests»), ζήτημα που αποτελεί πεδίο εφαρμογής μεταξύ άλλων του IAS 36

(«Impairment of Assets»).

### **Κοινοπραξίες**

Στο πλαίσιο εξέτασης της αποτύπωσης των λογιστικών μεγεθών εταιρικών οντοτήτων που λειτουργούν υπό κοινό έλεγχο (joint ventures), το IASB αποφάσισε ότι εφαρμογή θα έχει μόνον η (συμ)μετοχική μέθοδος («equity method»), άρα βαίνει προς κατάργηση η δυνατότητα ποσοστιαίας ενοποίησης που επιτρέπει το IAS 31 («Interests in Joint Ventures»). Προτού συμβεί αυτό, πρόθεση του IASB είναι να διασαφηνίσει καλύτερα στο συγκεκριμένο πρότυπο τις διαφορές μεταξύ μιας κοινοπραξίας και μιας εξ αδιαιρέτου συμμετοχής στο ενεργητικό και παθητικό μιας κοινής «τακτοποίησης».

### **Διαφορές σε εσωτερικούς κλάδους**

Τα δύο λογιστικά συμβούλια εντόπισαν αξιόλογες διαφορές μεταξύ των επίμαχων IAS 14 («Segment Reporting») και SFAS 131 («Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information»), όσον αφορά στα δημοσιοποιούμενα σε οικονομικές καταστάσεις λογιστικά στοιχεία που αναφέρονται σε εσωτερικούς «προϊοντικούς» ή γεωγραφικούς κλάδους-ομαδοποιήσεις μιας πολυσχιδούς επιχείρησης («segments»). Ήδη από τον Ιανουάριο 2006 εξεδόθη από το IASB το έγγραφο διαβούλευσης ED 8, το οποίο υιοθετεί την προσέγγιση του SFAS 131, δηλαδή τη «διοικητική προσέγγιση» («management approach») ή πληροφόρηση (π.χ. εξηγήσεις, παραδοχές κτλ.) από τα δημοσιοποιούμενα οικονομικά στοιχεία εσωτερικών κλάδων.

## **2.2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

### **2.2.1. Κύριες διαφορές ΕΛΠ με ΔΛΠ**

Οι συνηθέστερες και κύριες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ, κατά τον γράφοντα, μπορούν να ενταχθούν σε δύο κατηγορίες:

- στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές και
- στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων, περιπτώσεων και γεγονότων.

Όταν πριν 10 χρόνια περίπου αναφερόταν κανείς στις κύριες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και του ΕΛΠ, αναμφίβολα θα περιλάμβανε σε αυτές, μάλιστα μεταξύ των σημαντικότερων, και τις εξής δύο:

- τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες κατά τα ΔΛΠ και
- την υποχρεωτική κατά ΔΛΠ κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

Σήμερα, τόσο οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, όσο και οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών αποτελούν αντικείμενο που καλύφθηκε ήδη από την Ελληνική νομοθεσία (το πρώτο με υποχρεωτικότητα για όλες τις εταιρείες που έχουν τις σχετικές προϋποθέσεις, το δεύτερο για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες).

Οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα μεταξύ των ΔΛΠ και του ΕΛΠ, και ανήκουν στην πρώτη κατηγορία, δηλαδή στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές, είναι οι εξής:

1. Ενώ τα ΔΛΠ απαιτούν την κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία. Όσον αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, το κενό αυτό καλύπτεται στο μεγαλύτερο βαθμό από τη σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Όμως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελληνικός νόμος δεν απαιτεί



την κατάρτιση πίνακα διάθεσης. Έτσι, υπάρχουν μεγάλες πιθανότητες να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά ΕΛΠ ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία (αλλά όχι και νομοθετικά σαφώς προκύπτουσα) λογιστική εγγραφή.

Ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που περιέχονται στον συντασσόμενο κατά ΕΛΠ Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και όσες πρόσθετες πληροφορίες κρίνονται απαραίτητες για να αιτιολογηθούν πλήρως όλες οι μεταβολές στην καθαρή θέση.

2. Σχετικά με το περιεχόμενο του προσαρτήματος, τα ΔΛΠ απαιτούν να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Για παράδειγμα, τα ΔΛΠ απαιτούν την παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων, σχετικά με:
  - τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ΔΛΠ 24),
  - τη διαφορά που προκύπτει στην αξία των αποθεμάτων, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος LIFO, σε σχέση με άλλη μέθοδο αποτίμησης (ΔΛΠ 2) και
  - το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και το χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών (ΔΛΠ 17).
3. Σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, υπάρχουν διαφορές, μεταξύ των οποίων σημαντικότερες είναι οι κατωτέρω:
  - Το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση, κατά τα ΔΛΠ παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό κονδύλι στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και όχι σε πίνακα διάθεσης (ο οποίος δεν υπάρχει στα ΔΛΠ - σημείο 1 ανωτέρω). Έτσι, η κατά ΔΛΠ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δείχνει και τα 'Αποτελέσματα προ φόρων' και τα 'Αποτελέσματα μετά από φόρους'.
  - Στον ισολογισμό, δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των ενσώματων ή ασώματων παγίων σε επιμέρους κατηγορίες. Στον ισολογισμό αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη, ενώ η ανάλυση σε κατηγορίες και η παροχή πληροφόρησης για το ύψος των αποσβέσεων, δίνεται στο προσάρτημα.
  - Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, κατά τα ΔΛΠ πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, όπου πρέπει να περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια.
  - Οι επιχορηγήσεις, κατά τα ΔΛΠ πρέπει επίσης να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, που προβλέπουν την παρουσίαση τους ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων.  
Αν προσπαθήσει κάποιος να αντιστοιχίσει τις γραμμές των οικονομικών καταστάσεων (α) των σύμφωνων με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και (β) του υποδείγματος του ΕΓΛΣ, θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν περιπτώσεις όπου ένας κατά ΔΛΠ λογαριασμός αντιστοιχεί σε περισσότερους του ΕΓΛΣ και αντίστροφα, δύο ή περισσότεροι κατά ΔΛΠ λογαριασμοί αντιστοιχούν σε ένα λογαριασμό του ΕΓΛΣ.
4. Ενώ τα ΔΛΠ προβλέπουν τη σύνταξη Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η ελληνική νομοθεσία (πλην αυτής που δίδει τις εισηγμένες εταιρείες) δεν απαιτεί τέτοια κατάσταση. Μία προφανής αιτία για τη μη απαίτηση της Ελληνικής νομοθεσίας για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών είναι και το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται επίσης ότι κατά

τα ΔΛΠ υπάρχουν δύο μέθοδοι παρουσίασης των καταστάσεων ταμειακών ροών, η άμεση μέθοδος και η έμμεση μέθοδος.

Η σχετικά πρόσφατη απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς να υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρείες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν Κατάσταση Ταμειακών Ροών (έστω με μία από τις δύο μεθόδους) αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα σύγκλισης της Ελληνικής νομοθεσίας προς τα ΔΛΠ.

Εκτενής αναφορά στις Καταστάσεις Ταμειακών Ροών παρατίθεται στο κεφ Β4.

### **ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Η παράθεση των περιπτώσεων στον κατωτέρω πίνακα αφορά σημαντικά θέματα, όπου υπάρχει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση, μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ. Δεν παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό εξαντλητικά οι διαφορές, αλλά επελέγησαν οι περιπτώσεις εκείνες που:

- οι λογιστικές εγγραφές μετατροπής έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσεως ή/και επί των ιδίων κεφαλαίων και
- προκύπτουν ως οι συνηθέστερες και πλέον χρονοβόρες, από την εμπειρία όσων (συμπεριλαμβανομένου του γράφοντος) έχουν μέχρι σήμερα συμμετάσχει στην κατάρτιση ή τον έλεγχο εργασιών μετατροπής οικονομικών καταστάσεων από ΕΛΠ σε ΔΛΠ.

	<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)</b>	<b>Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (ΕΛΠ)</b>
1	<b>Πάγια</b>	
	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από τη νομοθεσία.
	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών.	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (financial lease).	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.
2	<b>Προβλέψεις</b>	
	Οι προβλέψεις γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν μεταξύ άλλων: <ul style="list-style-type: none"> <li>• επισφαλείς απαιτήσεις,</li> <li>• αποζημίωση προσωπικού,</li> <li>• υποτιμήσεις αποθεμάτων,</li> <li>• ενδεχόμενες υποχρεώσεις κλπ.</li> </ul>	Στο λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αντίστοιχες διατάξεις, όμως στην πράξη αδυνατίζουν λόγω ύπαρξης: <ul style="list-style-type: none"> <li>• φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια, που τίθενται από τη φορολογική νομοθεσία και</li> <li>• αντικρουόμενων διατάξεων.</li> </ul>

3	Συμμετοχές	
	Στον ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.	Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.
4	Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	
	Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται πέντε προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνον αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.	Όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.
5	Χρεόγραφα	
	Αφού πρώτα χαρακτηριστούν τα χρεόγραφα (ύπαρξη διαφορετικών χαρτοφυλακίων) η αποτίμηση γίνεται κατά κατηγορία και υπάρχουν περιπτώσεις/δυνατότητα για: (α) καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας ή (β) στην τρέχουσα αξία (άσχετα αν αυτή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως).	Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ' είδος (και για τις τράπεζες στη συνολικά) χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Οι απαιτήσεις του ΚΒΣ είναι διαφορετικές.
6	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	
	Ως βασική μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσανυξηθεί το κόστος των παγίων (συνεπώς με περαιτέρω αύξηση των αποσβέσεων).	Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα ως και πέντε έτη.
7	Αναβαλλόμενοι Φόροι (deferred taxes)	
	Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.	Δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.

### **2.2.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις**

Η καθημερινή ενημέρωση για την επιχειρηματική πορεία στην Ελλάδα, καθιστά φανερό το γεγονός ότι ο μικρός επιχειρηματίας και η μικρή επιχείρηση (οποιαδήποτε μορφή κι αν αυτή παίρνει) έχουν τον πρώτο λόγο στην επιχειρηματική δράση γίνονται κίνητρα σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις αγροτουρισμού και προωθούνται πρωτοβουλίες προώθησης του μικροεπιχειρηματία.

Επιπλέον, πρόσφατες ειδήσεις κάνουν λόγο για διασφάλιση των αγροτικών επιδοτήσεων έως και το 2013, προκειμένου για την τόνωση της παραδοσιακής ελληνικής οικονομίας.

Παρά τούτο όμως, τα καθημερινά δημοσιεύματα στον διεθνή αλλά και εγχώριο τύπο απασχολούνται ως επί το πλείστον με την οικονομική πορεία των μεγάλων, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (ή σε Χρηματιστήρια του εξωτερικού) εταιρειών. Και στη χώρα μας, παρά της ισχυρή επικράτηση των μικρών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων στον επιχειρηματικό τομέα, οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν, τον τελευταίο καιρό, τον πρώτο λόγο.

#### **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και πεδίο εφαρμογής**

Αιτία: Ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Σύμφωνα με τον κανονισμό, σε υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από την 1η Ιανουαρίου 2005 θα υπάγονται όλες οι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Σκοπός: Η βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά της ΕΕ επιχειρήσεις προκειμένου να διευκολυνθεί η αξιολόγησή τους σε μια ολοκληρωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Στις αρχές του 2004, ψηφίστηκε στη χώρα μας ο Νόμος 3229/04 με τον οποίο επικυρώθηκε το αντικείμενο του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, να ισχύσουν δηλαδή στα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή καλύτερα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) από 1/1/2005. Αυτό είναι πάνω κάτω γνωστό εδώ και αρκετό καιρό, όχι όμως και οι προεκτάσεις και επιπτώσεις μιας τέτοιας μεταρρύθμισης στον επιχειρηματικό κόσμο της Ελλάδας, ο οποίος κυριαρχείται ως επί το πλείστον από μικρές και μικρομεσαίες (οικογενειακές ή συγγενικές αν θέλετε) επιχειρήσεις.

#### **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ΜΜΕ στην Ελλάδα**

Τα νέο-εισελθέντα ΔΛΠ θα επηρεάσουν εκτός από τις μεγάλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική αλλά και σε ξένες χρηματαγορές, και τον "κόσμο" των μικρών επιχειρήσεων. Μπορεί να φαντάζουν οικονομικά ασήμαντες και ολιγομελείς, ως μεμονωμένες μονάδες επιχειρηματικότητας, όμως στο σύνολό τους οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν ιδιαίτερη σημασία στη συνολική απασχόληση και στη δημιουργία θέσεων εργασίας.

Ιδιαίτερα δε σε μια περιφερειακή οικονομία της Ε.Ε., όπως είναι η ελληνική, οι οικονομικές επιδόσεις και οι δυναμικές ανάπτυξης των ΠΜΕ και ΜΜΕ έχουν και θα έχουν αντίκτυπο στη μακροχρόνια μεγέθυνση της χώρας. Επιπλέον, η κυριαρχία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε πολλούς -κυρίως του τεχνολογικού τώρα τελευταία- κλάδους της ελληνικής αλλά και ευρωπαϊκής οικονομίας, κάνει ιδιαίτερα σκόπιμη τη στήριξη και διεύρυνση των συνθηκών ενίσχυσης της ανταγωνιστικότητας τους στο νέο περιβάλλον που η πορεία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης διαμορφώνει. Μέσα στα νέα, πιο ομοιογενή πλαίσια ανταγωνιστικότητας που διαμορφώνονται στον Ευρωπαϊκό χώρο με τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θα χρειαστούν αλλαγές και

απλοποιήσεις, ένα πιο συμφέρον, τελικά, θεσμικό πλαίσιο Λογιστικής-Ελεγκτικής, Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης καλύτερα, για τις μικρές και μικρομεσαίες Ελληνικές εταιρείες. Η Ελλάδα, ως ιδιαίτερα ενισχυμένη στο χώρο περιφερειακή οικονομία, θα χρειαστεί να φροντίσει για τις μικρές, αλλά πολύ σημαντικές οικονομικές μονάδες καινοτομίας της.

### **Προκλήσεις**

- **Ανταγωνιστικότητα**

Η πρώτη μορφή πρόκλησης, λοιπόν, που θα χρειαστεί να αντιμετωπίσουν οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι αυτή της ανταγωνιστικότητας. Σκοπός είναι, μέσω της υιοθέτησης των ΔΛΠ, να εξασφαλισθεί η υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση κι έτσι να προαχθεί η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων αλλά και υποχρεώσεων καθώς επίσης η γνωστοποίηση των ταμειακών ροών των εταιρειών, κατά τρόπο ενιαίο, βασισμένο σε χρηματοοικονομικές / λογιστικές μεθόδους διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, θα υποβοηθήσει τις Ελληνικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Γενικότερα, η αξιοπιστία των ελληνικών εταιρειών θα τονωθεί έναντι των επενδυτών, αλλά και προμηθευτών, πελατών και δανειστών τους στις συναλλαγές μεταξύ τους.

Οι εισηγμένες εταιρείες έχουν το προνόμιο να προχωρούν σε ολοένα και περισσότερες και συμφέρουσες για την ανάπτυξή τους εξαγορές και συγχωνεύσεις είτε με άλλες εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο είτε με ξένες εταιρείες και να επωφεληθούν των συνεργιών που θα προκύψουν. Ο λόγος οφείλεται στο γεγονός ότι η πρόσβαση στην οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιρειών θα γίνει ακόμα ευκολότερη και σε συνδυασμό με τη διαφάνεια στις συναλλαγές, θα δώσει τη δυνατότητα σε αυτούς που υποβάλλουν την προσφορά να προβούν σε πιο ακριβείς αξιολογήσεις των δυνατοτήτων που απορρέουν από μια τέτοια κίνηση.

Συνεπώς, μια τέτοια αλλαγή, που επηρεάζει άμεσα τα δεδομένα ανταγωνιστικότητας, είναι όχι μόνο ευκτέα αλλά και επιβεβλημένη προκειμένου και οι μικρές εταιρείες να έχουν βάσιμες προοπτικές επιβίωσης και μεγέθυνσης. Κι επειδή τα ΔΛΠ συνθέτουν σώμα κανόνων που συνεχώς διαφοροποιείται και προσαρμόζεται στις μεταλλασσόμενες συνθήκες του οικονομικού περιβάλλοντος, καλό θα είναι να ξεκινήσουμε από τώρα, στη χώρα μας (αν όχι σε ευρωπαϊκό επίπεδο), με ένα απλοποιημένο και εύχρηστο σχέδιο «Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις» που θα «παρακολουθεί» τις εξελίξεις στο ευρωπαϊκό και διεθνές περιβάλλον.

- **Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση-Φορολογία ~Αναντιστοιχίες**

Γίνεται αντιληπτό στο χώρο των επιχειρήσεων ότι το θέμα της εφαρμογής των ΔΛΠ δεν είναι μόνο λογιστικό αλλά και αλλαγής στην νοοτροπία πληροφόρησης/δημοσιότητας όγκου στοιχείων. Μέχρι πρόσφατα ο ελληνικός επιχειρηματικός κόσμος ήταν εξοικειωμένος με το Ν. 2190/1920 (βασικό νομικό πλαίσιο), το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Λογιστικά Πρότυπα (Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες, Ο.Τ.Α., ΝΠ. κλπ) και τον –έστω περίπλοκο- Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Με την εισαγωγή των διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιχειρείται, για λόγους εναρμόνισης και απλοποίησης, η διευκόλυνση της συντάσσουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης στην απεικόνιση της (όσο είναι πρακτικά εφικτό) πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και των οικονομικών επιδόσεών της. Οι ισχύουσες διατάξεις του Ν.

2190/1920, του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των αντίστοιχων κλαδικών σε πολλά σημεία διαφέρουν ουσιωδώς από τους κανόνες αποτίμησης και απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων, που εμπεριέχονται στα .ΛΠ. Πιο συγκεκριμένα ακόμα, υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των υφιστάμενων διατάξεων του 2190 και των .ΛΠ (κυρίως ως προς τους κανόνες αποτίμησης) και συνεπακόλουθες ασάφειες κυρίως ως προς τα λογιστικά μεγέθη που λαμβάνονται υπ' όψιν για σκοπούς άλλων κανόνων του 2190, όπως π.χ. του προσδιορισμού των διανεμητέων κερδών, της επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων κλπ..

Κι ένα απλό παράδειγμα: Το νέο καθεστώς που θα επιβληθεί με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα επηρεάσει τη διαδικασία εξακρίβωσης της αξίας των εταιρικών εισφορών κατά τη σύσταση της εταιρείας αλλά και κατά την τυχόν αύξηση κεφαλαίου. Το θεσμικό πλαίσιο μεθόδων αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων (αλλά και της επανεκτίμησης αυτών, όπως θα απαιτείται πλέον εκ του Νόμου, σύμφωνα με τις τρέχουσες, οικονομικά ρεαλιστικές αξίες [fair values]), θα αποκτήσει διαφορετικό περιεχόμενο για τις εισηγμένες εταιρείες απ' ό,τι για τις υπόλοιπες.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις στο σύνολό τους θα βρεθούν αντιμέτωπες με ένα θεσμικό σχίσμα ανάμεσα στο σύνολο των .ΛΠ και των .ερμηνειών τους από τη μία και την εθνική νομοθεσία του Ν. 2190/20 από την άλλη.

Η φράση «θεσμικό σχίσμα» φαντάζει υπερβολική, αλλά θα αποδειχθεί ότι τελικά δεν είναι, όταν τα Δ.Λ.Π. θα αποτελέσουν κοινή πρακτική στην απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Το παραπάνω σχίσμα ίσως διαφανεί όταν η φορολογική-νομική προσέγγιση των οικονομικών αποτελεσμάτων αρχίσει εν καιρώ να διαφοροποιείται ανάμεσα σε εισηγμένες / μεγάλες από τη μια και μικρές εταιρείες από την άλλη. Υποτίθεται ότι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των .ιεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μάλιστα το άρθρο 140 του νέου Νόμου 3224/2004 που πρόσφατα προστέθηκε στον Ν.2190 έρχεται να «συμβιβάσει αφενός τη συνταγματική επιταγή της ίσης μεταχείρισης όλων των φορολογουμένων και αφετέρου το γεγονός ότι η μη καθιέρωση των .ΛΠ ως υποχρεωτικών κανόνων σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων όλων, γενικά, των επιχειρήσεων (πράγμα που κρίνεται ως πρακτικά ανέφικτο) αναπόφευκτα θα οδηγήσει στη διαφοροποίηση του λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), ανάλογα με τους ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της κάθε επιχείρησης», όπως αναγνωρίζει και το ίδιο το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας.

Αν, επομένως κριθεί αναγκαία η έστω και σταδιακή προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας στην κατά τα .ΛΠ απεικόνιση, αυτή η προσαρμογή θα πρέπει να αφορά και στις ΜΜΕ. Αν με την εφαρμογή των ΔΛΠ (και του άρθρου 140 του Ν.3229/2004) καθιερωθούν εύχρηστοι μηχανισμοί απεικόνισης των διαφορών λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), ώστε αυτές οι διαφορές να παρακολουθούνται με ευκολία τόσο από την ίδια την επιχείρηση όσο και από τα φορολογικά όργανα, αυτοί οι μηχανισμοί θα χρειαστεί να ισχύσουν και για τις ΜΜΕ. Κι αυτό γιατί έτσι, εκτός από τους λόγους χρησιμότητας, τονίζονται και τονώνονται οι προοπτικές των ελληνικών επιχειρήσεων να ελεγκτούν τις δραστηριότητες τους, ώστε κάποια στιγμή να εισέλθουν κι αυτές στην «αρένα των μεγάλων», χωρίς να συναντήσουν θεσμικά και γραφειοκρατικά εμπόδια στη μετάβασή τους αυτή.

Είναι σκόπιμο, αυτήν την χρονική στιγμή, να μην καταφύγουμε σε στείρα υιοθέτηση αποσπασματικών μέτρων και πολιτικών ενδεικνυόμενων από την διεθνή εμπειρία. Η Ελλάδα έχει τις δικές της ανάγκες και προτεραιότητες, τις οποίες μπορεί και πρέπει να προσαρμόζει στις εκάστοτε συνθήκες. Η κριτική σ' αυτήν την περίπτωση ίσως να μην επικεντρωθεί μόνο στην αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των .ΛΠ, αλλά κυρίως στην προσαρμοστικότητα που θα επιδείξει το ελληνικό οικονομικό περιβάλλον στην ομαλή και

δημιουργική ένταξή τους στα ελληνικά δεδομένα.

- **Αλλαγή νοοτροπίας**

Πρόκειται για αλλαγή νοοτροπίας σε όλο το εταιρικό περιβάλλον γι' αυτό και οι μικρές – μικρομεσαίες εταιρείες θα πρέπει να είναι προετοιμασμένες και θεσμικά κατοχυρωμένες ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις νέες προκλήσεις.

Η Ελλάδα, χώρα όπου από τη μια η παρουσία του Νόμου στη ρύθμιση και στον προσδιορισμό των εμπορικών συναλλαγών κι από την άλλη οι κρατικές φορολογικές τακτικές και πρακτικές παίζουν καθοριστικό ρόλο, καλείται να εφαρμόσει λογιστικές/χρηματοοικονομικές μεθόδους στην απεικόνιση των συναλλαγών που πραγματοποιούν οι εταιρείες της. Η χώρα μας μπορεί να καυχέται ότι σε εταιρικό επίπεδο αναπτύσσει συμβουλευτικά δίκτυα νομικής αλλά και οικονομικής πληροφόρησης. Από το μικρό, το μικρομεσαίο έως και το μεγάλο επιχειρηματία, έχουμε στην Ελλάδα επαρκή συμβουλευτικά δίκτυα (νομικοί σύμβουλοι, λογιστές, πολλές φορές συγγενείς των επιχειρηματιών) που προσφέρουν επαγγελματική καθοδήγηση σε θέματα **εταιρικής διακυβέρνησης και χρηματοοικονομικής εταιρικής διευθέτησης.**

Με την εισαγωγή των ΔΛΠ στο ελληνικό εταιρικό και γενικότερα εμπορικό περιβάλλον, θα υπάρξει μια μετατόπιση από «Οικονομικές Καταστάσεις **συναλλακτικά** ακριβείς και **νομικά** κατοχυρωμένες σε Οικονομικές Καταστάσεις **χρηματοοικονομικά** ακριβείς και **εκτιμητικά** προσδιορισμένες». Οι συγκεκριμένες τακτικές και πρακτικές θα επηρεάσουν την καθημερινή εταιρική πραγματικότητα. Ο νομικός κόσμος, που έως τώρα είχε παράδοση «πρωταγωνιστή» στη διαχείριση και γενικά εμπλοκή του με τα εταιρικά και κυρίως φορολογικά θέματα των επιχειρήσεων θα χρειαστεί να επαναπροσδιορίσει τη θέση του και να εμπλουτίσει τις οικονομικές και λογιστικές γνώσεις του, βασισμένες πλέον στο νέο, πέρα των εθνικών ορίων, πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, και χωρίς να θέλω να επεκταθώ περισσότερο στα επιμέρους θέματα που θα ανακύψουν με την εφαρμογή των ΔΛΠ, απλά επαναδιατυπώνω μια ήδη εξεφρασμένη διαπίστωση: Τα ΔΛΠ πρόκειται να αλλάξουν συνολικά την οικονομική ζωή της χώρας. Γίνεται ολοένα και περισσότερο λόγος για ένα «Σύνταγμα για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις». Συνακόλουθα, η νέα αυτή οικονομική πραγματικότητα θα επιφέρει αλλαγές και στις μικρές εταιρείες (οποιοδήποτε εταιρικού τύπου [και υπάρχουν αρκετοί στην Ελλάδα]). Θα χρειαστεί να εξευρεθεί τρόπος ώστε οι αλλαγές αυτές να ρυθμιστούν με τους καταλληλότερους θεσμικούς μηχανισμούς, λαμβάνοντας πάντα υπ' όψιν τις επιπτώσεις στο κόστος κεφαλαίου που μπορεί να έχουν οι ρυθμιστικοί αυτοί μηχανισμοί.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από στατιστικές τεχνικές και προγράμματα (π.χ. Eurostat) μπορεί να εντοπίσει τα οικονομικά δεδομένα και τις ανάγκες των μικρών της μονάδων καινοτομίας, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Μια φιλότιμη πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, μέσω έκδοσης σχετικών οδηγιών και κανονισμών, θα βοηθούσε να καθιερωθεί κάποιο **θεσμικό πλαίσιο, απλοποιημένο και 'εύχρηστο', για τις μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις.** Θα ανακούφιζε την Ελλάδα, αλλά τυχόν και τις υπόλοιπες χώρες-μέλη της Ε.Ε., από την εμπλοκή στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών μεταξύ Διεθνών και Εθνικών Χρηματοοικονομικών / Λογιστικών Προτύπων. Έτσι για το τελευταίο αυτό πρόβλημα δεν θα χρειαζόταν να καταφύγουμε και πάλι σε περισσότερους νομικούς κανόνες επίλυσής του, σε περισσότερες υπουργικές αποφάσεις, εγκυκλίους και τελικά σε περισσότερη εθνική νομοθεσία.

Σε κάθε περίπτωση τα παραπάνω αποτελούν έναν αρχικό, διερευνητικό προβληματισμό και χρίζουν επανεκτιμήσεων και περαιτέρω πρακτικών προτάσεων.

### 2.2.3. Σημεία ιδιαίτερης προσοχής

#### 1. Αναγκαιότητα και σημασία στις εκτιμήσεις της διοίκησης

Οι διοικήσεις των εταιρειών πρέπει να κατανοήσουν τις επιπτώσεις των επιλογών τους και των εκτιμήσεών τους σε αρκετά σημεία που επηρεάζουν τη διαμόρφωση των μεγεθών των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων χρήσεων, της κλειόμενης χρήσης και των επόμενων χρήσεων.

#### 2. Συνεργασία με αναλογιστή

Ο υπολογισμός της απαιτούμενης πρόβλεψης για παροχές προς το προσωπικό (αποζημίωση απόλυσης, συνταξιοδότησης και λοιπές παροχές) στο βαθμό βέβαια που είναι δεδουλευμένες, καθώς και η επίδραση της πρόβλεψης στα αποτελέσματα των χρήσεων πρέπει να γίνει από ειδικούς 'έχοντες τα προσόντα' (qualified) επιστήμονες, δηλαδή από αναλογιστές.

Κατά συνέπεια, η χρησιμοποίηση προγραμμάτων (π.χ. μορφής Excel) για υπολογισμό της αναγκαίας πρόβλεψης από την ίδια τη συντάσσουσα επιχείρηση, μάλλον δε θα πρέπει να γίνει αποδεκτή από τους ελεγκτές, εκτός ίσως αν έχουν ληφθεί κατάλληλα υπόψη όλες οι παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη από τους αναλογιστές (π.χ. προγενέστερα στατιστικά στοιχεία, συντελεστές ανεργίας, προσδόκιμο ζωής, κλπ). Ακόμη όμως και σε τέτοια περίπτωση, ο ελεγκτής μάλλον δε θα είναι σε θέση να επιβεβαιώσει την καταλληλότητα των υπολογιστών.

#### 3. Συνεργασία με εκτιμητή αξίας παγίων

Καταρχήν να τονιστεί ότι δεν είναι υποχρεωτικός ο υπολογισμός της τρέχουσας αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων, αφού η εταιρεία μπορεί να επιλέξει να εμφανίσει τα πάγια στις αξίες κτήσεως. Και σε τέτοια περίπτωση όμως, είναι απαραίτητος ο αντιλογισμός των αναπροσαρμογών που έχουν λογιστικοποιηθεί στο παρελθόν βάσει δεδομένων συντελεστών.

Αν πάντως επιλέγεται από την εταιρεία η παρουσίαση των παγίων σε τρέχουσα αξία, τότε ο σχετικός υπολογισμός πρέπει επίσης να γίνει από ειδικούς 'έχοντες τα προσόντα' (qualified) επιστήμονες, δηλαδή πιστοποιημένους εκτιμητές. Κατά συνέπεια, η χρησιμοποίηση των αντικειμενικών αξιών, όπως αυτές προσδιορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών, προφανώς δεν είναι αποδεκτή μέθοδος για τα ΔΛΠ, παρά το γεγονός ότι για τα πάγια που η εταιρεία έχει αποκτήσει προ δεκαετίας και πλέον, οι αξίες του αντικειμενικού προσδιορισμού είναι συνήθως πιο κοντά στις τρέχουσες αξίες παρά στις αντίστοιχες αξίες κτήσεως.

Εν προκειμένω, εξεταστέα είναι από την εταιρεία και η επιλογή του χρονικού σημείου κατά το οποίο θα γίνει η εν λόγω εκτίμηση, δεδομένου ότι τα ποσά μπορεί να είναι διαφορετικά αν η εκτίμηση γίνει στην αρχή ή στο τέλος μιας χρήσης.

#### 4. Υπολογισμός παρούσας αξίας μεγεθών

Ο προσδιορισμός κάποιων μεγεθών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις (ιδιαίτερα των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων όπως και των αναβαλλόμενων φόρων, αλλά και άλλων μεγεθών πολυετούς χαρακτήρα) απαιτεί εφαρμογή υπολογισμών της παρούσας αξίας.

#### 5. Χρόνος αναγνώρισης εσόδων

Κατά τα ΔΛΠ, η έκδοση παραστατικών (τιμολογίων) που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν σημαίνει αυτόματα και διενέργεια ή ολοκλήρωση συναλλαγής από τα η οποία προκύπτουν έσοδα. Υπάρχουν περιπτώσεις που χωρίς τιμολόγηση



στοιχειοθετείται πώληση, όπως επίσης υπάρχουν και περιπτώσεις όπου η τιμολόγηση δεν στοιχειοθετεί αναγνώριση εσόδων, επειδή π.χ παραμένουν οι κίνδυνοι στον πωλητή. Από την άλλη πλευρά, για τον αντισυμβαλλόμενο, ισχύουν τα αντίστροφα.

#### **6. Καταχώρηση επιδράσεων στους σωστούς λογαριασμούς**

Μπορεί βέβαια να ακούγεται ως προφανές ότι η απαιτούμενη προσαρμογή των παγίων θα γίνει στους λογαριασμούς των παγίων. Όμως, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το έξοδο των αποσβέσεων της χρήσεως πρέπει - ανάλογα με το ποια συγκεκριμένα πάγια αφορά και ποια είναι η μεθοδολογία κοστολόγησης των αποσβέσεων αυτών - να κατανεμηθεί στους τίτλους λογαριασμών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή στο κόστος πωληθέντων, στα έξοδα διοίκησης, στα έξοδα διάθεσης, ακόμη μάλιστα και στα αποθέματα του ενεργητικού, στο βαθμό που τέτοιες αποσβέσεις εμπεριέχονται στο κόστος παραγωγής μενόντων αποθεμάτων.

#### **7. Συγκέντρωση και παρουσίαση πληροφοριών προσαρτήματος**

Το προσάρτημα έχει ιδιαίτερη σημασία για τους χρήστες των κατά ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων, λόγω του μεγέθους και της φύσης του περιεχομένου του, όπου θα περιλαμβάνονται πληροφορίες που μέχρι σήμερα όχι μόνο δεν ανακοινώνονταν, αλλά κάποιες ούτε καν υπολογίζονταν, όπως π.χ. για συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, για στοιχεία κλάδων δραστηριοτήτων κλπ. Μάλιστα, όλες οι απαιτούμενες για το προσάρτημα πληροφορίες πρέπει προφανώς να προκύπτουν από πλήρως τεκμηριωμένη εργασία, για να είναι και ελέγξιμες από τον ελεγκτή.

#### **8. Σημασία στις λεπτομέρειες**

Κατά την προσαρμογή των μεγεθών, πρέπει να αποφευχθούν αρκετοί χονδρικοί υπολογισμοί και να γίνει λεπτομερής προσδιορισμός των απαραίτητων λογιστικών μεγεθών, όπως π.χ. σχετικά με:

- Κοστολόγηση προβλέψεων, όπως π.χ. (α) η πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού, που πρέπει να κοστολογηθεί όπως και το υπόλοιπο κόστος προσωπικού, με ενδεχόμενη αύξηση της αξίας των αποθεμάτων λήξεως ή (β) η πρόβλεψη επισφαλειών, που πρέπει να διαχωριστεί στο λειτουργικό/φυσιολογικό τμήμα της και στο έκτακτο.
- Επιμερισμό της συνολικής διαφοράς που προκύπτει σε περίπτωση εκτίμησης αξίας παγίων από ειδικό εκτιμητή, στα επιμέρους τμήματα που συναποτελούν κάθε πάγιο και τα οποία παρακολουθούνται σε ιδιαίτερες καρτέλες.
- Αναβίωση υπολοίπων σε αποσβενόμενους λογαριασμούς, όπως π.χ. λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης που έχουν ήδη αποσβεσθεί και ίσως και διαγραφεί από τα βιβλία, ενώ ακόμη προκύπτει όφελος για την εταιρεία από τα σχετικά κονδύλια.
- Την απόλυτη και αιτιολογημένη συμφωνία του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέον' ενάρξεως μιας χρήσης με το αντίστοιχο κονδύλι λήξεως της προηγούμενης χρήσης, ακόμη μάλιστα και σε περίπτωση που έχει μεταβληθεί η σύνθεση του ομίλου κατά τη δεύτερη από αυτές τις χρήσεις.

Επίσης, μια εταιρεία μπορεί - χωρίς να το γνωρίζει ή να το φαντάζεται κιόλας - να εμπίπτει σε υποχρέωση εφαρμογής κάποιου ΔΛΠ. Όπως για παράδειγμα, μπορεί μια εταιρεία να πρέπει να επηρεάσει τα αποτελέσματά της από αποτίμηση χρηματοοικονομικού προϊόντος, το οποίο μπορεί να προκύπτει από την ύπαρξη κάποιου όρου σε σύμβαση μελλοντικής συνεργασίας της εταιρείας με συνεργάτη, ακόμη και αν δεν έχει αρχίσει ακόμη η υλοποίηση της σύμβασης.

## 9. Ομοιόμορφη εφαρμογή σε επίπεδο ομίλου

Μια εταιρεία που συμμετέχει σε θυγατρικές ή/και σε συγγενείς εταιρείες, πρέπει να διασφαλίσει ότι όλες οι εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχουν ακολουθήσει τις ίδιες μεθόδους αποτίμησης των περιουσιακών τους στοιχείων. Εν προκειμένω, θα υπάρξουν κάποια πρακτικά προβλήματα όπως ποια μέθοδο να επιλέξει μια εταιρεία για την αποτίμηση των παγίων της, αν συμμετέχει σε δύο ομίλους, όπου π.χ. είναι θυγατρική της μητρικής Α - η οποία παρουσιάζει τα πάγια της σε κόστος κτήσης - και ταυτόχρονα είναι συγγενής της μητρικής Β - η οποία παρουσιάζει τα πάγια της σε αξίες προσδιοριζόμενες από ειδικό εκτιμητή.

## 10. Έγκαιρη συνεννόηση με ορκωτό ελεγκτή ή/και εποπτικές αρχές

Για ικανοποίηση των ελεγκτικών αναγκών, υπάρχει καταρχήν το θέμα της τεκμηρίωσης των εκτιμήσεων, παραδοχών και υποθέσεων της διοίκησης προκειμένου να υπολογιστούν κάποια λογιστικά μεγέθη (όπως π.χ. για πρόβλεψη επισφάλειας απαιτήσεων ή ζημίας από βραδέως κινούμενα αποθέματα κλπ). Η έγκαιρη συνεννόηση και συνεργασία με τον ορκωτό κρίνεται απαραίτητη, ιδιαίτερα στα πλαίσια της πρώτης εφαρμογής, δεδομένης μάλιστα της ανάγκης για λογιστικοποίηση όλων των απαιτήσεων των ΔΛΠ ώστε ο έλεγχος να καταλήγει σε 'καθαρό' πιστοποιητικό ελέγχου, δηλαδή σε πιστοποιητικό χωρίς παρατηρήσεις.

Βεβαίως σε αρκετά από τα δέκα σημεία που αναφέρθηκαν ανωτέρω είναι χρήσιμη έως καθοριστική η συμβολή ενός αξιόπιστου μηχανογραφικού συστήματος.

### 2.2.4. Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων.

Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.).

Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

#### Ποια είναι τα πρώτα συμπεράσματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ;

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους.

Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση

στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπεραστεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005.

Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ.

Αυτές είναι οι κυριότερες δυσκολίες που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), σε στενή συνεργασία με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, παρείχε όλη την απαραίτητη βοήθεια που ήταν δυνατόν, έχοντας περιορισμένες αντικειμενικά δυνατότητες προς τις ελληνικές επιχειρήσεις κατά τα πρώτα στάδια υιοθέτησης και εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων.

Εκδώσαμε οδηγίες και ατομικές απαντήσεις σε κρίσιμα θέματα εφαρμογής των ΔΛΠ και βοήθησαμε στη ρεαλιστική εφαρμογή τους σε αυτή την πρώτη φάση υιοθέτησης.

Η ΕΛΤΕ και το ΣΛΟΤ θα συνεχίσουν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, αποσκοπώντας στην ορθότερη εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας.

Θα πρέπει και οι επιχειρήσεις από την πλευρά τους να συμβάλουν στην όσο το δυνατόν καλύτερη εφαρμογή των ΔΛΠ. Οι ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει να κατανοήσουν ότι οποιαδήποτε περίοδος χάριτος για τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ έχει λήξει.

Κάναμε το πρώτο βήμα για σωστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση μέσα σε πραγματικά δύσκολες συνθήκες, και το βήμα αυτό ήταν, γενικά, επιτυχημένο. Δεν πρέπει να επιτρέψουμε και δεν θα επιτρέψουμε την υπονόμευση της επιτυχίας μας εκφυλίζοντας την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας σε αυτό που ορισμένοι ονομάζουν «εφαρμογή των ΔΛΠ α λα ελληνικά».

Δεν θέλουμε να κρύψουμε ότι υπάρχουν ακόμα πολλά προβλήματα προς επίλυση όσον αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Θα χρειασθεί ακόμα διαρκής και επίπονη προσπάθεια για να μπορέσουμε να πούμε ότι εφαρμόζουμε σωστά τα ΔΛΠ στη χώρα μας και κυρίως χρειάζεται να αλλάξουμε νοοτροπία. Ετοιμες και άκοπες λύσεις δεν υπάρχουν.

Η συνεχής επιμόρφωση των κληθέντων να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ επαγγελματιών και η προσπάθεια να ενημερώσουμε το ειδικό τμήμα κάθε επιχείρησης για την ανάγκη της παροχής πλήρους και αντικειμενικής πληροφόρησης είναι το κλειδί της επιτυχίας.

Τελειώνοντας, οφείλουμε να αποδώσουμε τίτλο τιμής στον πιο σπουδαίο παράγοντα

που είχε και θα έχει μοναδικό και κρίσιμο ρόλο στην εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας. Τον αφανή Έλληνα λογιστή. Αυτόν τον επαγγελματία που καλείται να επιδείξει ιδιαίτερη προσαρμοστικότητα και επιμέλεια στην εκτέλεση των νέων αυξημένων καθηκόντων της εργασίας του. Το νέο εγχείρημα της ορθής εφαρμογής των ΔΛΠ αποτελεί παράλληλα για τον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών μια μοναδική ευκαιρία περαιτέρω καταξίωσης και αναβάθμισης του επαγγέλματός τους.

Εξακολουθούμε να πιστεύουμε ότι η παροχή σωστής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κρίκους της αλυσίδας που οδηγεί μία οικονομία στην ανάπτυξη και την πρόοδο. Η επιδίωξη της ολοκληρωμένης και αξιόπιστης υιοθέτησης και εφαρμογής του νέου ευρωπαϊκού πλαισίου λογιστικής απεικόνισης των εταιρικών οικονομικών στοιχείων αποτελεί για μας κεντρική επιλογή από δω και πέρα στο έργο μας.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

---

ΓΕΩΡΓΙΟΥ, Α., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2003.

GRAND, THORNTON, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, (Τόμοι 2).

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, Δ., ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, Ι., ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ, ΑΙΚ., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παραδείγματα-Εφαρμογές.

ΣΑΚΕΛΛΗΣ, ΕΜ., Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ με βάση τους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

**Internet**

[www.gus.gr](http://www.gus.gr)