

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:**

**ΔΙΕΘΝΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΠΡΟΤΥΠΑ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ :ΓΕΡΑΝΤΩΝΗ ΕΙΡΗΝΗ  
Α.Μ.: 2004161**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ  
ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2010 - 2011**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών IFAC, έθεσε ως στόχο την ανάπτυξη και βελτίωση ενός συντονισμένου ανά το παγκόσμιο λογιστικού επαγγέλματος με εναρμονισμένα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απαιτεί όπως από το 2005, όλες οι δημόσιες εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ετοιμάζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα κράτη-μέλη δικαιούνται να επεκτείνουν την εφαρμογή τους και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των υπολοίπων εταιρειών. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από λογιστές και ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Ο αποκλειστικός σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board), που εδρεύει στο Λονδίνο, είναι να εκδίδει υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα λογιστικά πρότυπα που απαιτούν την παρουσίαση διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί ότι ο Σύνδεσμος Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ) έχει υιοθετήσει αυτά τα πρότυπα από το 1981 και όλα τα μέλη του έχουν υποχρέωση να παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα διεθνή αυτά πρότυπα. Είμαστε ιδιαίτερα περήφανοι γιατί στο θέμα της υιοθέτησης των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων η Κύπρος έχει προηγηθεί της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

## 1.1 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - αγγλικά: *International Accounting Standards - IAS*) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυτηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

### 1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

### 2 Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

#### Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι:

- **ΔΛΠ 1:** Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- **ΔΛΠ 2:** Αποθέματα
- **ΔΛΠ 7:** Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- **ΔΛΠ 8:** Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- **ΔΛΠ 10:** Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- **ΔΛΠ 11:** Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- **ΔΛΠ 12:** Φόροι Εισοδήματος
- **ΔΛΠ 14:** Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- **ΔΛΠ 16:** Ενσώματα Πάγια
- **ΔΛΠ 17:** Μισθώσεις
- **ΔΛΠ 18:** Έσοδα

- **ΔΛΠ 19:** Παροχές σε Εργαζόμενους
- **ΔΛΠ 26:** Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- **ΔΛΠ 20:** Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- **ΔΛΠ 21:** Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- **ΔΛΠ 23:** Κόστος Δανεισμού
- **ΔΛΠ 24:** Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- **ΔΛΠ 27:** Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- **ΔΛΠ 28:** Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- **ΔΛΠ 29:** Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- **ΔΛΠ 30:** Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- **ΔΛΠ 31:** Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- **ΔΛΠ 32:** Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- **ΔΛΠ 33:** Κέρδη ανά Μετοχή
- **ΔΛΠ 34:** Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- **ΔΛΠ 36:** Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- **ΔΛΠ 37:** Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- **ΔΛΠ 38:** Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- **ΔΛΠ 40:** Επενδύσεις σε Ακίνητα
- **ΔΛΠ 41:** Γεωργία
- Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Τα βασικά όργανα κατάρτισης των προτύπων είναι:
  - Η **Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**
  - Το **Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)**
  - Η **Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)**
  - Η **Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)**
  - Η **Ευρωπαϊκή Ένωση**

Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα εφαρμόστηκαν με τον κανονισμό:

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ.

## 1.2 Επιλογή Λογιστικής Πολιτικής

- Ο λογιστικός χειρισμός των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση μπορεί να γίνει εφαρμόζοντας είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης:



- Η οντότητα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική της πολιτική είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης και να εφαρμόζει την επιλεγείσα πολιτική σε όλη τη (συγκεκριμένη) κατηγορία των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού.

## 1.3 Μοντέλο Κόστους

- Μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο ενεργητικού, ένα υλικό πάγιο στοιχείο πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος του μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

## 1.4 Μοντέλο Επανεκτίμησης

Μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο ενεργητικού, ένα υλικό πάγιο στοιχείο του οποίου η δίκαιη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα πρέπει να λογιστικοποιείται στο επανεκτιμημένο ποσό, το οποίο είναι η δίκαιη αξία την ημερομηνία της επανεκτίμησης μείον οποιοσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Όταν γίνει επανεκτίμηση τότε πρέπει να γίνονται επανεκτιμήσεις με επαρκή συχνότητα, έτσι ώστε η εκάστοτε λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από τη δίκαιη αξία του παγίου κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς.

## 1.5 Κανονισμοί Επανεκτίμησης

- Οι κανονισμοί επανεκτίμησης έχουν ως εξής:

(α) η δίκαιη αξία της γης και των κτιρίων συνήθως καθορίζεται από ενδείξεις της αγοράς μέσω εκτίμησης που συνήθως γίνεται από ανεξάρτητους επαγγελματίες εκτιμητές. Η δίκαιη αξία είναι συνήθως η αγοραία αξία με βάση την εκτίμηση. Εάν, για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας δεν υπάρχουν ενδείξεις από την αγορά λόγω της ειδικής φύσης του στοιχείου και λόγω του ότι το στοιχείο σπάνια πωλείται, εκτός ως μέρος μίας εν λειτουργία επιχείρησης, τότε η οντότητα ίσως χρειαστεί να υπολογίσει τη δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας εισοδηματική προσέγγιση ή μία προσέγγιση αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης.

(β) η συχνότητα των επανεκτιμήσεων εξαρτάται από τις μεταβολές στη δίκαιη αξία του στοιχείου που επανεκτιμάται. Όταν η δίκαιη αξία ενός επανεκτιμημένου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία, χρειάζεται καινούργια επανεκτίμηση. Εάν υπάρχουν σημαντικές και ασταθείς μεταβολές στη δίκαιη αξία χρειάζεται ετήσια επανεκτίμηση ενώ όταν οι μεταβολές είναι ασήμαντες μπορεί να χρειάζεται επανεκτίμηση μόνο κάθε 3 ή 5 έτη.

(γ) όταν αποφασιστεί η επανεκτίμηση ενός παγίου, τότε πρέπει να γίνει επανεκτίμηση όλων των στοιχείων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία π.χ. γη, γη και κτίρια, μηχανήματα, οχήματα κ.λπ.

(δ) τα στοιχεία μέσα σε μία κατηγορία παγίων επανεκτιμούνται ταυτοχρόνως ούτως ώστε να αποφευχθεί η επιλεκτική επανεκτίμηση και η αναφορά, στις ΧΚ, ποσών που αποτελούν κόστη και αξίες διαφορετικών ημερομηνιών.

Όμως, μία κατηγορία στοιχείων μπορεί να επανεκτιμάται σε κυλιόμενη βάση νοουμένου ότι η επανεκτίμηση της κατηγορίας συμπληρώνεται μέσα σε ένα μικρό χρονικό διάστημα και νοουμένου ότι οι επανεκτιμήσεις γίνονται τακτικά

(ε) οι τυχόν επιπτώσεις μίας επανεκτίμησης στη φορολογία και αναβαλλόμενη φορολογία λογιστικοποιούνται.

## **1.6 Επανεκτίμηση και «Δημιουργική Λογιστική»**

- Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το δικαίωμα της επιλογής μεταξύ μοντέλου κόστους και μοντέλου επανεκτίμησης που δίνει το ΔΛΠ 16, γίνεται αντικείμενο κατάχρησης από ορισμένες οντότητες για να δοθεί η δυνατότητα εφαρμογής «δημιουργικής λογιστικής»:

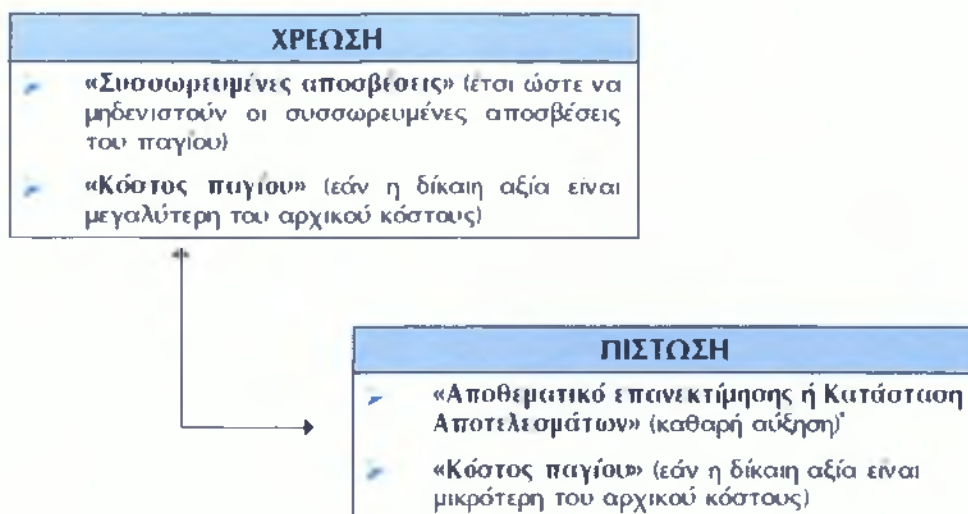
(α) οντότητες που θέλουν να δείχνουν «διογκωμένα κέρδη» δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος (μικρότερες αποσβέσεις = περισσότερα κέρδη), και

(β) οντότητες που θέλουν να δείχνουν «ισχυρή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης» και «χαμηλό δείκτη δανείων προς Ίδια Κεφάλαια» επιλέγουν να επανεκτιμούν (δημιουργία αποθεματικού από επανεκτίμηση). Αυτό δημιουργεί πρόβλημα συγκρισιμότητας των ΧΚ διαφόρων οντοτήτων.

## **1.7 Λογιστικός Χειρισμός Επανεκτίμησης**

Υπάρχουν δύο εναλλακτικές μέθοδοι χειρισμού:

(α) Μέθοδος 1 – Μηδενισμός Συσσωρευμένων Αποσβέσεων

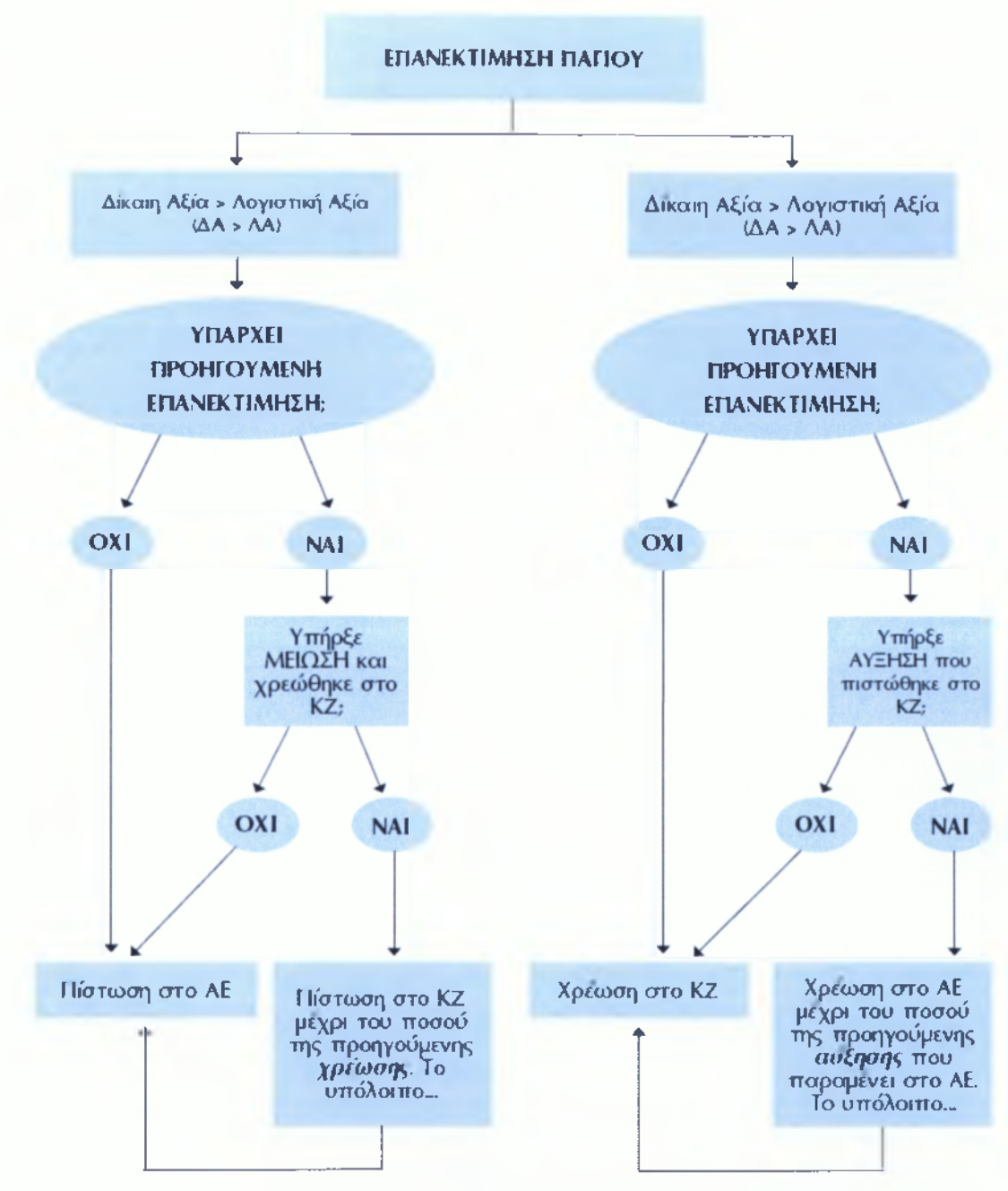


## 1.8 Διαφοράς Επανεκτίμησης

- Όταν υπάρχει *θετική* διαφορά επανεκτίμησης η αύξηση αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και συσσωρεύεται στο «Αποθεματικό Επανεκτίμησης» (ΑΕ) στα Ίδια Κεφάλαια. Σε περίπτωση, όμως, που η αύξηση καλύπτει μία προηγούμενη μείωση στο ίδιο πάγιο που είχε χρεωθεί στο Κέρδος ή Ζημιά (ΚΖ), τότε η αύξηση καταχωρίζεται στο ΚΖ μέχρι του ποσού της προηγούμενης χρέωσης στο ΚΖ. Το υπόλοιπο πιστώνεται στο ΑΕ.
- Όταν υπάρχει *αρνητική* διαφορά επανεκτίμησης η μείωση αναγνωρίζεται στο ΚΖ. Σε περίπτωση, όμως, που η μείωση καλύπτει μία προηγούμενη αύξηση στο ίδιο πάγιο που είχε πιστωθεί στο ΑΕ, τότε η μείωση αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και καταχωρίζεται στο ΑΕ μέχρι του ποσού της προηγούμενης πίστωσης που παραμένει στο ΑΕ. Το υπόλοιπο χρεώνεται στο ΚΖ.

## 1.9 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού Επανεκτίμησης





### 1.10 Πραγματοποίηση» του Αναγνωρισμένου Κέρδους από Επανεκτίμηση

- Το αποθεματικό επανεκτίμησης αρχικά παρουσιάζεται στα ίδια Κεφάλαια. Το αποθεματικό αυτό θεωρείται κέρδος που αναγνωρίστηκε αλλά δεν πραγματοποιήθηκε (unrealized profit) και σε πάρα πολλές χώρες δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την πληρωμή μερισμάτων.

- Το αποθεματικό αυτό *μπορεί* (προαιρετικά) να μεταφερθεί στα συσσωρευμένα κέρδη όταν το κέρδος επανεκτίμησης «πραγματοποιηθεί». Αυτό μπορεί να γίνει είτε με τη *χρήση* του παγίου είτε με την τελική του πώληση/εκποίηση.
- Κατά τη *χρήση* του παγίου η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης με βάση την επανεκτιμημένη του αξία και της απόσβεσης που θα καταχωριζόταν πάνω στο ιστορικό του κόστος μεταφέρεται από το αποθεματικό επανεκτίμησης στα συσσωρευμένα κέρδη ως «κίνηση στα αποθεματικά» (όχι μέσω του κέρδους ή ζημιάς).
- Σε ενδεχόμενη *πώληση/εκποίηση* του παγίου το υπόλοιπο του αποθεματικού επανεκτίμησης μεταφέρεται στα συσσωρευμένα κέρδη ως κίνηση στα αποθεματικά.

### 1.11 Σκοπός της Απόσβεσης

- Με βάση τη θεμελιώδη αρχή της «*συσχέτισης*», η απόσβεση αντικατοπτρίζει το κόστος χρήσης του *πάγιου στοιχείου* και συσχετίζει το κόστος αυτό με τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση του.
- Απόσβεση καταχωρίζεται έστω και εάν η δίκαιη αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας.

<b>*ΠΡΟΣΟΧΗ*</b> <b>Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ:</b>	
➤	Η διαγραφή του κόστους για φορολογικούς σκοπούς
➤	Η μείωση στην αγοραία αξία του πάγιου στοιχείου
➤	Η δημιουργία των αναγκαίων πόρων (μέσω της μείωσης του διανεμητέου κέρδους) για την αντικατάστασή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

### 1.12 Γενικοί Κανονισμοί

Οι κανονισμοί απόσβεσης είναι οι εξής:

(α) *κάθε μέρος* ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού το οποίο έχει κόστος το οποίο είναι *σημαντικό* σε σχέση με το ολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται *ξεχωριστά*

(β) η οντότητα κατανέμει το αρχικό ποσό (το οποίο αναγνώρισε σε σχέση με ένα υλικό πάγιο στοιχείο) στα διάφορα σημαντικά του μέρη και το αποσβένει ξεχωριστά π.χ. μηχανές και υπόλοιπο μέρος ενός αεροπλάνου. Εάν κάποια σημαντικά μέρη έχουν την ίδια ωφέλιμη ζωή και εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος απόσβεσης, αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν στον υπολογισμό της απόσβεσης.

(γ) εάν μία οντότητα αποκτήσει, ως εκμισθωτής, ένα υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού το οποίο υπόκειται σε λειτουργική μίσθωση, ίσως χρειαστεί να αποσβέσει ξεχωριστά κάποια ποσά τα οποία συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του εν λόγω στοιχείου τα οποία είναι αποδοτέα σε ευνοϊκούς ή δυσμενείς όρους της μίσθωσης σε σχέση με τους όρους της αγοράς.

(δ) στο βαθμό που η οντότητα αποσβένει ξεχωριστά ορισμένα μέρη ενός υλικού πάγιου στοιχείου, αποσβένει επίσης ξεχωριστά το υπόλοιπο μέρος. Το υπόλοιπο μέρος αποτελείται από τα μέρη του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους. Εάν η οντότητα έχει διάφορες εκτιμήσεις για τα εν λόγω μέρη ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθούν τεχνικές κατά προσέγγιση υπολογισμού για να αποσβεστεί το υπόλοιπο μέρος.

(ε) η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβένει ξεχωριστά τα μέρη ενός στοιχείου των οποίων το κόστος δεν είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου.

(στ) η απόσβεση κάθε περιόδου αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά εκτός εάν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία κάποιου άλλου στοιχείου ενεργητικού.

(ζ) η απόσβεση ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού καταχωρίζεται στη λογιστική αξία ενός άλλου στοιχείου ενεργητικού π.χ. αποθέματα, ενός άλλου υλικού παγίου, ή ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού, όταν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του υλικού πάγιου στοιχείου απορροφούνται στην κατασκευή άλλων στοιχείων ενεργητικού.

### **1.13 Αποσβεστέο Ποσό και Περίοδος Απόσβεσης**

- Το ΔΛΠ προβλέπει ότι το *αποσβεστέο ποσό* θα πρέπει να κατανομηθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου με *συστηματικό τρόπο*. Αυτό σημαίνει ότι η επιλογή της μεθόδου κατανομής του αποσβεστέου ποσού θα πρέπει να γίνει έτσι ώστε οι χρεώσεις για απόσβεση να αντικατοπτρίζουν τη ροή των οικονομικών οφελών από τη χρήση του παγίου (αρχή της συσχέτισης).

- Η ωφέλιμη ζωή των παγίων υπολογίζεται με βάση την αναμενόμενη χρήση τους στην οντότητα. Ως εκ τούτου, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να είναι μικρότερη από την οικονομική ζωή ενός στοιχείου.

### **1.14 Υπολειμματική Αξία**

- Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου *πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους* και, εάν οι νέες εκτιμήσεις διαφέρουν από τις προηγούμενες, οι μεταβολές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως *μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις* σύμφωνα με το ΔΛΠ.
- Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ακόμα και στην περίπτωση που η δίκαιη αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία, νοουμένου ότι η υπολειμματική αξία του στοιχείου δεν είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας. Οι επιδιορθώσεις και η συντήρηση ενός στοιχείου δεν καταργούν την ανάγκη για απόσβεση του στοιχείου.
- Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου καθορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου είναι ασήμαντη και, ως εκ τούτου, αγνοείται στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία. Εάν συμβεί αυτό, *το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν* εκτός εάν, και μέχρι, η υπολειμματική αξία, σε κάποιο μεταγενέστερο στάδιο, μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας. (Αυτή η πρόνοια του ΔΛΠ δημιουργεί το πρόβλημα ή φαινόμενο της «μη απόσβεσης»)

### **1.15 Έναρξη και Διακοπή Απόσβεσης και Ωφέλιμη Ζωή**

- Η απόσβεση ενός στοιχείου αρχίζει όταν είναι *διαθέσιμο για χρήση*, δηλαδή όταν είναι σε θέση και κατάσταση που του επιτρέπει να χρησιμοποιηθεί με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση.
- Η απόσβεση διακόπτεται την ενωρίτερη από τις εξής δύο ημερομηνίες:

(α) την ημερομηνία που το στοιχείο ταξινομείται ως «κατεχόμενο για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ, και

(β) την ημερομηνία που το στοιχείο αποαναγνωρίζεται.

- Ως εκ τούτου, η απόσβεση δε διακόπτεται όταν το στοιχείο παραμένει αδρανές ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός εάν είναι πλήρως αποσβεσθέν. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους απόσβεσης που βασίζονται σε μονάδες παραγωγής χρήσης, η απόσβεση σε περίπτωση μη χρήσης μπορεί να είναι μηδέν.
- Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που εμπερικλείονται σε ένα στοιχείο ενεργητικού καταναλώνονται από την οντότητα κυρίως μέσω της χρήσης του. Όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή η εμπορική απαξίωση και φθορά όταν το στοιχείο παραμένει αδρανές, συνήθως οδηγούν στην απομείωση των οικονομικών οφελών που θα μπορούσαν να είχαν αποκομιστεί από το στοιχείο. Ως εκ τούτου, όλοι οι πιο κάτω παράγοντες λαμβάνονται υπόψη στον καθορισμό της ωφέλιμης ζωής:

(α) η αναμενόμενη χρήση (συνήθως με βάση την παραγωγική ικανότητα ή τη φυσική παραγωγή).

(β) η αναμενόμενη φθορά και παλαίωση που βασίζεται σε λειτουργικούς παράγοντες καθώς και η συντήρηση του στοιχείου όταν παραμένει αδρανές.

(γ) η τεχνική ή η εμπορική απαξίωση

(δ) οι νομικοί ή άλλοι περιορισμοί χρήσης του στοιχείου.

## **1.16 Γη και Κτίρια**

• Η γη και τα κτίρια είναι διαχωριστέα στοιχεία και λογιστικοποιούνται ξεχωριστά, ακόμα και σε περίπτωση που έχουν αποκτηθεί μαζί. Εκτός από ορισμένες εξαιρέσεις (π.χ. ορυχεία) η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και, ως εκ τούτου, δεν αποσβένεται. Η αύξηση στην αξία της γης στην οποία είναι κτισμένο ένα κτίριο δεν επηρεάζει τον καθορισμό του αποσβεστέου ποσού των κτιρίων.

• Εάν το κόστος της γης συμπεριλαμβάνει το κόστος της κατεδάφισης - αχρήστευσης, απόσυρσης και αποκατάστασης, το ποσό του κόστους που αφορά στην αποκατάσταση της γης αποσβένεται κατά την περίοδο που αποκομίζονται οφέλη από την πραγματοποίηση των εν λόγω κόστων.

• Σε περίπτωση που η γη έχει συγκεκριμένη ωφέλιμη ζωή, τότε αποσβένεται με τρόπο που να αντανakλά τα οφέλη που αποκομίζονται από αυτή.

## 1.17 Μέθοδοι Κατανομής Αποσβεστέου Ποσού

- Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο αποκομίζονται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού.
- Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να *αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους* και, εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των μελλοντικών οικονομικών οφελών, η μέθοδος θα πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανακλά το μεταβληθέντα τρόπο αποκόμισης οφελών.
- Η μεταβολή λογιστικοποιείται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ.
- Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανεμηθεί το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του κατά τρόπο συστηματικό. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο η οποία αντανακλά, κατά τον καλύτερο τρόπο, την αναμενόμενη αποκόμιση των μελλοντικών οικονομικών οφελών που εμπερικλείονται στο στοιχείο. Η επιλεγείσα μέθοδος εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο εκτός εάν υπάρξει μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των οικονομικών οφελών.
- Οι τρεις πιο συχνές μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

### (α) Ευθεία Μέθοδος

- Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος, το ποσό που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- Ο υπολογισμός του ποσού της απόσβεσης που θα καταχωριστεί κάθε έτος γίνεται με βάση τον πιο κάτω τύπο:

$$\text{Ποσό απόσβεσης ανά περίοδο χρήσης} = \frac{\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Ωφέλιμη ζωή}}$$

### (β) Μέθοδος Φθίνοντος Υπολοίπου

- Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος, το ποσό που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό γίνεται διότι σε ορισμένα πάγια στοιχεία η χρήση κατά τα πρώτα έτη είναι πιο αποδοτική από τα μεταγενέστερα (π.χ. έχει

λιγότερα έξοδα συντήρησης, ή υπάρχει τεχνολογική απαξίωση που αποδυναμώνει την παραγωγή).

- Ο υπολογισμός του *ποσοστού* της απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με βάση τον πιο κάτω τύπο:

$$\text{Ποσοστό (\%)} = 1 - \left( \frac{\text{Οφέλιμη Ζωή} \sqrt{\text{Υπολειμματική αξία}^* / \text{Κόστος}}}{\text{Κόστος}} \right)$$

\* = Στην περίπτωση που η υπολειμματική αξία είναι μηδέν τότε εξισώνεται με 1

- 
- Το πιο πάνω ποσοστό εφαρμόζεται στη λογιστική αξία κάθε έτους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης που θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.

#### (γ) Κατά Παραγόμενη Μονάδα Μέθοδος

- Το ποσό της απόσβεσης που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα υπολογίζεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής (π.χ. αριθμό παραγόμενων ).

#### Αναθεώρηση της Μεθόδου Απόσβεσης

• Η απόσβεση που χρησιμοποιείται *πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους* και, εάν υπάρχει μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό του οικονομικού οφέλους κατά την υπόλοιπη ζωή του πάγιου στοιχείου, τότε η μέθοδος θα πρέπει να τροποποιείται αναλόγως.

• Η μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης θεωρείται μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση (και όχι μεταβολή σε λογιστική πολιτική). Ως εκ τούτου, μεταβάλλονται οι δαπάνες απόσβεσης για την τρέχουσα και για τις μελλοντικές χρήσεις.

### 1.18 Αναθεώρηση της Ωφέλιμης Ζωής

• Η ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων *πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους* και, εάν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από τις αρχικές, τότε *πρέπει να γίνεται αναθεώρηση*.

- Σε αυτή την περίπτωση οι δαπάνες απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζονται τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις μελλοντικές περιόδους.
- Σημειώνεται ότι η σωστή εφαρμογή του ΔΛΠ αποκλείει την περίπτωση να υπάρχει στα λογιστικά βιβλία ένα στοιχείο ενεργητικού σε πλήρη απόσβεση το οποίο ακόμα χρησιμοποιείται από την οντότητα.

### Το Φαινόμενο της «Μη-απόσβεσης»

• Αρκετές μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες όπως η Forte Hotels (όμιλος ξενοδοχείων) και η γνωστή αλυσίδα Marks & Spencer δεν καταχωρίζουν αποσβέσεις για συγκεκριμένη κατηγορία των στοιχείων του ενεργητικού τους (τα κτίρια π.χ. καταστήματα, γραφεία, ξενοδοχεία, μπυραρίες, θέατρα κ.λπ.).

• Η δικαιολογία που δίνεται για αυτή τη λογιστική πρακτική έχει δημιουργήσει μεγάλα προβλήματα και αμφισβητήσεις ανάμεσα στο λογιστικό κόσμο. Οι εταιρείες αυτές υποστηρίζουν ότι λόγω της εφαρμογής ενός «πολυέξοδου και προγραμματισμένου σχεδίου επιδιορθώσεων και συντήρησης» αυτά τα στοιχεία ενεργητικού:

(α) έχουν πολύ υψηλή υπολειμματική αξία που πλησιάζει το κόστος τους, ή και

(β) έχουν πολύ μακρά (απροσδιόριστη) ωφέλιμη ζωή και ως αποτέλεσμα των (α) και (β) πιο πάνω

(γ) το ποσό της απόσβεσης που προκύπτει εφαρμόζοντας τον κανόνα [(κόστος – υπολειμματική αξία/ωφέλιμη ζωή)] είναι ασήμαντο (immaterial)!

• Αυτό το «φαινόμενο» έχει δημιουργήσει αρκετά προβλήματα στα σώματα που εκδίδουν λογιστικά πρότυπα (π.χ. ΣΔΛΠ) καθώς η μη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ (π.χ. η μη απόσβεση ενός στοιχείου ενεργητικού) δημιουργεί ανάγκη για έκδοση έκθεσης των Ελεγκτών με επιφυλάξεις (qualified audit report).

• Με την αναθεώρηση του ΔΛΠ το 2003, το ΣΔΛΠ πήρε σαφή θέση για το εν λόγω θέμα. Σε περίπτωση που η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου, η οποία πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματο-οικονομικού έτους, αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία, το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν μέχρις ότου η υπολειμματική αξία, σε κάποιο μεταγενέστερο στάδιο, μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας.

• Σε τέτοιες περιπτώσεις τόσο η οντότητα όσο και οι ελεγκτές της πρέπει να είναι πολύ προσεκτικοί ούτως ώστε να υπολογιστεί η υπολειμματική αξία σύμφωνα με τον ορισμό στο ΔΛΠ.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο**

### **2.1 ΜΟΝΤΕΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ**

#### **2.1.1 Γενικός Κανονισμός**

• Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει το μοντέλο κόστους πρέπει να επιμετρά όλα τα ακίνητα για επένδυση σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ που αφορούν στο μοντέλο κόστους, εκτός από αυτά (τα ακίνητα για επένδυση) τα οποία πληρούν τα κριτήρια για ταξινόμηση ως «κατεχόμενα για πώληση» (ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση»).

• Τα ακίνητα για επένδυση που πληρούν τα κριτήρια για ταξινόμηση ως «κατεχόμενα για πώληση» (ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση»), πρέπει να λογιστικοποιούνται.

#### **2.1.2 Μοντέλο Κόστους του ΚΕΦ 1**

• Σύμφωνα με το μοντέλο κόστους του ΚΕΦ 1, πρέπει:

(α) να καταχωρίζεται απόσβεση με συστηματικό τρόπο κατά την ωφέλιμη ζωή του ακινήτου, και

(β) τα ακίνητα να εμφανίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης στο κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

### **2.2 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ**

#### **2.2.1 Μεταβολές στη Χρήση ενός Ακινήτου οι Οποίες Δικαιολογούν Αναταξινόμησή του.**

• Μεταφορές από, ή προς, την κατηγορία **ακίνητα για επένδυση** πρέπει να γίνονται μόνον όταν υπάρχει μεταβολή στη χρήση του ακινήτου, η οποία καταφαίνεται από τις πιο κάτω ενδείξεις:

(α) την έναρξη της κατάληψης του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη (για μεταφορά από **ακίνητα για επένδυση** σε **ιδιοκατελημμένα ακίνητα**)

(β) την έναρξη της ανάπτυξης του ακινήτου με σκοπό την πώληση (για μεταφορά από **ακίνητα για επένδυση** σε **αποθέματα**)

(γ) τον τερματισμό της κατάληψης του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη (για μεταφορά από **ιδιοκατελημμένα ακίνητα** σε **ακίνητα για επένδυση**), ή

(δ) την έναρξη της λειτουργικής μίσθωσης του ακινήτου σε τρίτα μέρη (για μεταφορά από **αποθέματα** σε **ακίνητα για επένδυση**).

• Μεταφορά από **ακίνητα για επένδυση** στα **αποθέματα** γίνεται μόνον όταν ξεκινήσει η ανάπτυξη του ακινήτου με σκοπό την πώλησή του. Όταν η οντότητα αποφασίσει να πωλήσει το ακίνητο χωρίς να το αναπτύξει, το ακίνητο παραμένει στην κατηγορία **ακίνητα για επένδυση**.

### 2.2.2 Μεταφορές όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Κόστους

• Όταν εφαρμόζεται το μοντέλο κόστους, οι μεταφορές μεταξύ ακινήτων για επένδυση, ιδιοκατελημμένων ακινήτων και αποθεμάτων δεν επηρεάζουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται καθώς αυτό επιμετράται στο **κόστος**.

• Ως εκ τούτου, δεν χρειάζεται η θέσπιση ειδικών κανονισμών για τις εν λόγω μεταφορές.

### 2.2.3 Μεταφορές όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας

(α) Μεταφορά από Ακίνητα για Επένδυση σε Αποθέματα ή Ιδιοκατελημμένα Ακίνητα. Όταν γίνονται μεταφορές από **ακίνητα για επένδυση** τα οποία επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία σε **αποθέματα** ή σε **ιδιοκατελημμένα ακίνητα**, το «θεωρούμενο» κόστος του ακινήτου (για το μεταγενέστερο λογιστικό χειρισμό του με βάση το ΔΛΠ του κεφ. 1 πρέπει να είναι η **δίκαιη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης**.

(β) Μεταφορά από Ιδιοκατελημμένα Ακίνητα σε Ακίνητα για Επένδυση

- Όταν γίνεται μεταφορά από **ιδιοκατειλημμένα ακίνητα** σε **ακίνητα για επένδυση** που θα επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία, πρέπει να εφαρμόζεται το ΔΛΠ του κεφ.1 μέχρι την ημερομηνία της μεταφοράς. Οποιαδήποτε διαφορά, την ημερομηνία αυτή, μεταξύ της λογιστικής αξίας (σύμφωνα με το ΔΛΠ 16) και της δίκαιης αξίας, πρέπει να τυγχάνει χειρισμού όπως και η διαφορά επανεκτίμησης σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ κεφ.1
- Η οντότητα συνεχίζει να αποσβένει το ακίνητο και να αναγνωρίζει οποιοσδήποτε ζημιάς απομείωσης μέχρι την ημερομηνία της μεταφοράς. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας με βάση το ΔΛΠ κεφ. 1 και της δίκαιης αξίας, τυγχάνει χειρισμού όπως και η επανεκτίμηση με βάση το ΔΛΠ κεφ. 1.

Δηλαδή:

(i) οποιαδήποτε **μείωση στη λογιστική αξία** αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά εκτός εάν αυτή καλύπτει οποιαδήποτε προηγούμενη θετική διαφορά επανεκτίμησης στο ίδιο ακίνητο η οποία (θετική διαφορά) παραμένει στο αποθεματικό επανεκτίμησης σε αυτή την περίπτωση η μείωση χρεώνεται στο αποθεματικό επανεκτίμησης,

(ii) εάν υπάρχει **αύξηση στη λογιστική αξία** τότε: εάν αυτή αναστρέφει προηγούμενη ζημιά απομείωσης για το ίδιο ακίνητο, αυτή αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά μέχρι του ποσού που χρειάζεται για να επαναφέρει τη λογιστική αξία του ακινήτου στη λογιστική αξία που θα είχε (καθαρή από τυχόν αποσβέσεις) εάν δεν αναγνωρίζετο η ζημιά απομείωσης, και οποιοδήποτε επιπλέον ποσό της αύξησης αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και πιστώνεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια στο αποθεματικό επανεκτίμησης, το οποίο, σε μεταγενέστερη πώληση του ακινήτου, η αύξηση μπορεί να μεταφερθεί από το αποθεματικό επανεκτίμησης στα συσσωρευμένα κέρδη χωρίς να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά.

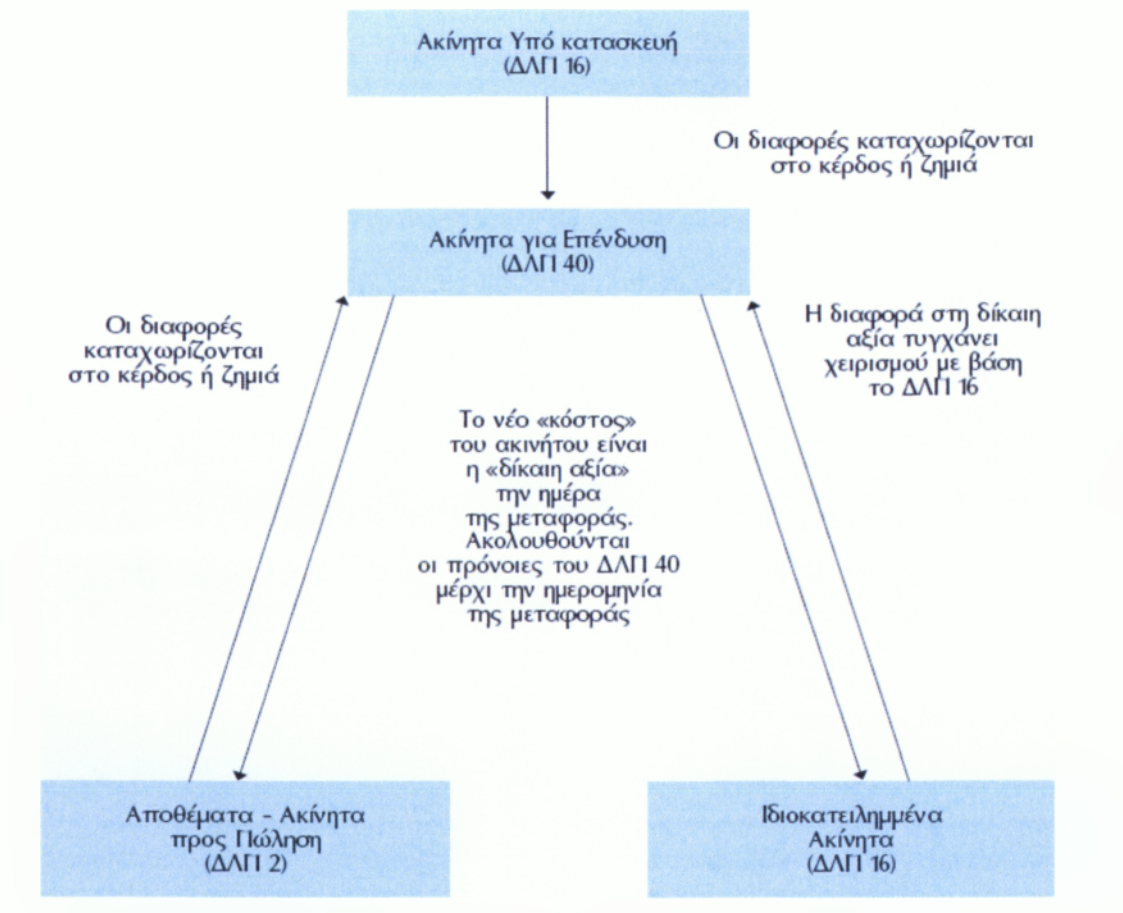
#### (γ) Μεταφορά από Αποθέματα σε Ακίνητα για Επένδυση

- Όταν γίνεται μεταφορά από τα **αποθέματα** στα **ακίνητα για επένδυση** που θα επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία, η διαφορά μεταξύ δίκαιης αξίας και λογιστικής αξίας την ημέρα της μεταφοράς, πρέπει να καταχωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά.

#### (δ) Μεταφορά από Ακίνητα Υπό κατασκευή σε Ακίνητα για Επένδυση

- Όταν η οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή ανάπτυξη ενός **ακινήτου για επένδυση** που θα επιμετράται στη δίκαιή του αξία, διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας και της λογιστικής αξίας την ημέρα της συμπλήρωσης της κατασκευής ανάπτυξης, πρέπει να καταχωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά.

### 2.2.4 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού για Μεταφορές Ακινήτων



## 2.3 ΕΚΠΟΙΗΣΕΙΣ

### 2.3.1 Γενική Αρχή Αποαναγνώρισης

- Τα ακίνητα για επένδυση πρέπει να αποαναγνωρίζονται (διαγράφονται από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) όταν εκποιούνται ή όταν αποσύρονται μόνιμα και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεση/πώλησή τους.
- Η διάθεση/εκποίηση του ακινήτου μπορεί να γίνει με την πώληση ή εκμίσθωσή του με χρηματοδοτική μίσθωση.

- Η ημερομηνία διάθεσης/εκποίησης του ακινήτου πρέπει να καθορίζεται εφαρμόζοντας τις πρόνοιες είτε του είτε του (ανάλογα με το εάν η διάθεση αφορά σε μισθωμένο ακίνητο ή όχι).

### **2.3.2 Αντικατάσταση Μέρους του Ακινήτου**

- Εάν, σύμφωνα με τον κανονισμό αναγνώρισης η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού, το κόστος ενός στοιχείου που **αντικαθιστά** κάποιο μέρος ενός ακινήτου για επένδυση, τότε πρέπει να αποαναγνωρίζει τη λογιστική αξία του αντικατασταθέντος μέρους.
- Για ακίνητα (για επένδυση) που λογιστικοποιούνται με το μοντέλο κόστους ένα αντικατασταθέν μέρος μπορεί να μην είναι ένα μέρος που αποσβένετο ξεχωριστά. Εάν δεν είναι εφικτό να καθοριστεί η λογιστική αξία του αντικατασταθέντος μέρους τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος του καινούργιου μέρους ως ένδειξη του τι ήταν το κόστος του αντικατασταθέντος μέρους όταν αγοράστηκε /κατασκευάστηκε.
- Εάν ακολουθείται το μοντέλο δίκαιης αξίας, η δίκαιη αξία του ακινήτου μπορεί ήδη να αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι το μέρος που θα αντικατασταθεί έχει χάσει την αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να καθοριστεί πόση δίκαιη αξία πρέπει να αφαιρεθεί για το μέρος που αντικαθίσταται.
- Μία εναλλακτική επιλογή στην περίπτωση που δεν είναι εφικτό να μειωθεί η δίκαιη αξία για το αντικατασταθέν μέρος είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του στοιχείου και να γίνει επανεκτίμηση της δίκαιης αξίας, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν αφορούν σε αντικατάσταση.

### **2.3.3 Αυξήσεις ή Ζημιές από Απόσυρσεις ή Εκποιήσεις**

- Οι αυξήσεις ή ζημιές από την απόσυρση ή εκποίηση ενός ακινήτου για επένδυση είναι η διαφορά μεταξύ των καθαρών εσόδων από την απόσυρση/εκποίηση μείον η λογιστική αξία του ακινήτου.
- Η αύξηση ή ζημιά αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου της απόσυρσης ή εκποίησης, απαιτεί διαφορετικό λογιστικό χειρισμό στις περιπτώσεις πώλησης και ταυτόχρονης επαναμίσθωσης.
- Το αντίτιμο που είναι εισπρακτέο από την εκποίηση αναγνωρίζεται αρχικώς στη δίκαιή του αξία. Συγκεκριμένα, εάν η πληρωμή αναβάλλεται, το αντίτιμο αρχικά αναγνωρίζεται στην αντίστοιχη «τιμή τοις μετρητοίς».

### **2.3.4 Αποζημιώσεις από Τρίτα Μέρη για Απομειώσεις, Ζημιές κ.λπ.**

• Μία οντότητα μπορεί να εισπράξει αποζημίωση από τρίτα πρόσωπα για τυχόν απομείωση, απώλεια ή εγκατάλειψη κάποιου ακινήτου για επένδυση, με σκοπό να το επιδιορθώσει ή να αγοράσει/κατασκευάσει καινούργιο.

• Ορισμένα παραδείγματα είναι:

(α) αποζημιώσεις ή σχετικές καλύψεις από ασφαλιστικές εταιρείες

(β) κρατικές αποζημιώσεις, και

(γ) φυσική αντικατάσταση ή επιδιόρθωση του ακινήτου από τον κατασκευαστή του.

• Η αποζημίωση από τρίτα πρόσωπα πρέπει να **συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή ζημιά όταν η αποζημίωση καθίσταται εισπρακτέα**. Σε περίπτωση απομειώσεων ή ζημιών σε ακίνητα για επένδυση, οποιεσδήποτε σχετικές απαιτήσεις (ή πληρωμές) για αποζημίωση από τρίτα μέρη και οποιεσδήποτε επακόλουθες αγορές ή κατασκευές αναπληρούντων στοιχείων ενεργητικού, αποτελούν ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και λογιστικοποιούνται ως εξής:

(α) η **απομείωση** ακινήτων για επένδυση πρέπει να τυγχάνει λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ.

(β) η **αποαναγνώριση ή εκποίηση** ακινήτων για επένδυση πρέπει να τυγχάνει λογιστικού χειρισμού

(γ) η **αποζημίωση** που λαμβάνεται από τρίτα πρόσωπα πρέπει να καταχωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά όταν καθίσταται εισπρακτέα, και

(δ) το κόστος στοιχείων ενεργητικού που **επιδιορθώνονται**, αγοράζονται ή κατασκευάζονται για σκοπούς αναπλήρωσης πρέπει να τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού.

## **2.4 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

### **2.4.1 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται είτε το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας είτε το Μοντέλο Κόστους**

• Όταν εφαρμόζεται είτε το μοντέλο **δίκαιης αξίας** είτε το μοντέλο **κόστους** πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) εάν εφαρμόζεται το μοντέλο δίκαιης αξίας ή το μοντέλο κόστους

(β) εάν εφαρμόζεται το μοντέλο δίκαιης αξίας, κατά πόσον και υπό ποιες συνθήκες, τα ακίνητα που μισθώνονται με λειτουργικές μισθώσεις ταξινομούνται και λογιστικοποιούνται ως ακίνητα για επένδυση

(γ) όταν η ταξινόμηση των ακινήτων είναι σχετικά δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζονται για το διαχωρισμό των ακινήτων για επένδυση από τα ιδιοκατελημμένα ακίνητα και από τα ακίνητα που κατέχονται για σκοπούς πώλησης μέσα στις συνήθεις εμπορικές δραστηριότητες της οντότητας

(δ) οι μέθοδοι που εφαρμόζονται και οι σημαντικές παραδοχές (υποθέσεις) που έγιναν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των ακινήτων.

(ε) σε ποιο βαθμό η δίκαιη αξία των ακινήτων βασίστηκε σε εκτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή με πιστοποιημένο επαγγελματικό τίτλο και σχετική πείρα

(στ) τα ποσά που καταχωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά ως:

- 1) ενοίκια εισπρακτέα από ακίνητα για επένδυση
- 2) καθαρά λειτουργικά έξοδα για τα ακίνητα για επένδυση που απέφεραν εισοδήματα από ενοίκια
- 3) καθαρά λειτουργικά έξοδα για τα ακίνητα για επένδυση που δεν απέφεραν εισοδήματα από ενοίκια
- 4) συσσωρευμένη μεταβολή στη δίκαιη αξία που αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά, κατά την πώληση ενός ακινήτου για επένδυση το οποίο ακίνητο πωλείται από μία ομάδα στοιχείων ενεργητικού στην οποία εφαρμόζεται το μοντέλο κόστους σε άλλη ομάδα όπου χρησιμοποιείται το μοντέλο δίκαιης αξίας

(ζ) η ύπαρξη και τα σχετικά ποσά που αφορούν σε περιορισμούς στην πώληση των ακινήτων ή στην είσπραξη ενοικίων, και

(η) η ύπαρξη συμβατικών δεσμεύσεων για την αγορά, κατασκευή ή ανάπτυξη ακινήτων για επένδυση, ή για την επιδιόρθωση, συντήρηση ή βελτίωσή τους.

#### **2.4.2 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας**

• Επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων της Παραγράφου 2.4.1, όταν εφαρμόζεται το μοντέλο της **δίκαιης αξίας** πρέπει να γνωστοποιείται μία συμφωνία

της λογιστικής αξίας του ακινήτου στην αρχή και στο τέλος της χρήσης, με τη γνωστοποίηση των πιο κάτω:

(α) προσθηκών, γνωστοποιώντας ξεχωριστά τις προσθήκες από απόκτηση ακινήτων και τις προσθήκες από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου

(β) προσθηκών που προκύπτουν από επιχειρηματικές συνενώσεις

(γ) στοιχείων ενεργητικού που ταξινομούνται ως «κατεχόμενα για πώληση» ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ, καθώς και (γνωστοποίηση) άλλων εκποιήσεων

(δ) καθαρών αυξήσεων/ζημιών από αναπροσαρμογές στη δίκαιη αξία

(ε) καθαρών συναλλαγματικών διαφορών

(στ) μεταφορών από ή σε αποθέματα και ιδιοκατελημμένα ακίνητα, και

(ζ) άλλων μεταβολών.

• Όταν ζητηθεί μία εκτίμηση για ένα ακίνητο και η εκτίμηση αναπροσαρμόζεται σημαντικά για σκοπούς των ΧΚ, π.χ. για αποφυγή διπλής αναγνώρισης στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί μία συμφωνία μεταξύ της εκτίμησης που έχει δοθεί και της αναπροσαρμοσμένης εκτίμησης που έχει συμπεριληφθεί στις ΧΚ, δείχνοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό οποιωνδήποτε αναγνωρισμένων υποχρεώσεων σε μισθώσεις οι οποίες έχουν επαναπροσθεθεί, καθώς και οποιεσδήποτε άλλες σημαντικές αναπροσαρμογές.

• Στις περιπτώσεις όπου, κατ' εξαίρεση, υπάρχει **αδυναμία επιμέτρησης της δίκαιης αξίας** ενός ακινήτου, όταν η οντότητα επιμετρά το ακίνητο με βάση το μοντέλο κόστους του ΔΛΠ Κεφ. 1, η συμφωνία που αναφέρεται πιο πάνω πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά που αφορούν στο εν λόγω ακίνητο ξεχωριστά από τα ποσά που αφορούν σε άλλα ακίνητα για επένδυση. Επιπρόσθετα, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) περιγραφή του ακινήτου

(β) επεξήγηση των λόγων αδυναμίας επιμέτρησης της δίκαιης αξίας

(γ) (εάν αυτό είναι δυνατό) το πλαίσιο διακύμανσης των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η δίκαιη αξία, και

(δ) κατά την εκποίηση ακινήτου που δεν λογιστικοποιείται στη



δίκαιη του αξία:

- (i) το γεγονός αυτό ξεχωριστά από άλλες εκποιήσεις
- (ii) η λογιστική αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία πώλησης
- (iii) το ποσό της αύξησης ή ζημιάς που αναγνωρίστηκε.

### **2.4.3 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Κόστους**

• Επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων της Παραγράφου 2.4.1, Όταν εφαρμόζεται το μοντέλο **κόστους** πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν

(β) οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν

(γ) η μικτή λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και το τέλος της χρήσης

(δ) συμφωνία της αρχικής και τελικής λογιστικής αξίας των ακινήτων για επένδυση δείχνοντας τα εξής:

(1) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά προσθήκες που προκύπτουν από απόκτηση ακινήτων και προσθήκες από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου

(2) προσθήκες που προκύπτουν από επιχειρηματικές συνενώσεις

(3) στοιχεία ενεργητικού που ταξινομούνται ως «κατεχόμενα για πώληση» ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, και άλλες εκποιήσεις

(4) αποσβέσεις

(5) απομειώσεις και αναστροφές απομειώσεων

(6) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές

(7) μεταφορές από ή σε αποθέματα και ιδιοκατελημμένα ακίνητα

(8) άλλες μεταβολές, και

(ε) η δίκαιη αξία των ακινήτων για επένδυση, και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα η δίκαιη αξία:

(i) περιγραφή του ακινήτου

(ii) επεξήγηση των λόγων αδυναμίας επιμέτρησης της δίκαιης αξίας, και

(iii)(εάν αυτό είναι δυνατό) το πλαίσιο διακύμανσης των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η δίκαιη αξία.

#### 2.4.4 Παράδειγμα Γνωστοποίησης

<b>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ SFS GROUP PUBLIC COMPANY LIMITED</b>			
<b>ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007</b>			
	Σημείωση	2007 £	2006 £
Ολικά εισοδήματα		60.259.560	43.765.756
Μεικτό κέρδος ναυτιλιακών, εμπορικών και κτηματικών δραστηριοτήτων		15.105.562	13.359.336
Καθαρά εισοδήματα χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων		5.913.587	4.359.788
Άλλα εισοδήματα		4.596.585	1.030.016
Κέρδος από πώληση και επανεκτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που αποτιμούνται στη δίκαιη αξία μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων		89.106	1.403.622
Κέρδος από πώληση και επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση	16	16.448.876	6.982.472
<b>Ολική συνεισφορά δραστηριοτήτων</b>		<b>42.153.716</b>	<b>27.135.234</b>
<b>Έξοδα</b>			
Έξοδα πωλήσεων και διανομής		(2.326.162)	(2.196.148)
Έξοδα διαχείρισης		(11.228.149)	(8.162.558)
Αποσβέσεις χρεόλυση και ζημιά απομείωσης στοιχείων ενεργητικού	5	(2.325.928)	(2.928.798)
Χρηματοδοτικά έξοδα		(4.077.216)	(4.903.559)
<b>Κέρδος από εργασίες</b>	<b>5</b>	<b>22.196.261</b>	<b>8.944.171</b>
Μερίδιο κέρδους συνδεδεμένων εταιρειών	18	2.843.527	3.725.050
Κέρδος από μείωση μεριδίου σε συνδεδεμένες εταιρείες	18	894.232	16.708
Κέρδος από πώληση εξαρτημένης εταιρείας	23		44.282
Ζημιά απομείωσης εμπορικής εύνοιας	5,21	(1.354.266)	
Προβλέψεις για επισφαλή δάνεια εισπρακτέα	34	(300.000)	

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ  
ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007 (Συνέχεια)**

	Σημείωση	2007 €	2006 €
Κέρδος πριν τη φορολογία		24.279.754	12.730.211
Φορολογία	9	(2.598.853)	(1.127.560)
Κέρδος μετά τη φορολογία		21.680.901	11.602.651
Αποδιδόμενα σε:			
Μετόχους Εταιρείας		€ 7.728.887	8.074.965
Συμφέρον μειονότητας	32	3.952.014	3.527.686
		21.680.901	11.602.651
Βασικό κέρδος ανά μετοχή που αναλογεί στους μετόχους της Εταιρείας (σεντς)	10	32,62	17,54
Πλήρως καταनिημένο κέρδος ανά μετοχή (σεντς)		Δεν εφαρμόζεται	

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007**

**ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**

**Κυκλοφορούν ενεργητικό**

Μετρητά και υπόλοιπα τραπεζών	11	14.037.072	5.121.004
Τραπεζικά υπόλοιπα πελατών		15.703.529	14.715.009
Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που αποπνούνται σε δίκαιη αξία μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων	12	7.956.127	3.591.437
Εμπορικοί και άλλοι χρεώστες	13	21.099.030	11.860.642
Αποθέματα	15	17.625.297	10.849.291
Ακίνητα για επένδυση	16	-	3.449.000
Τρέχον μέρος μακροπρόθεσμων δανείων εισπρακτέων	14	1.333.953	833.953
<b>Ολικό κυκλοφορούν ενεργητικού</b>		<b>77.755.008</b>	<b>50.420.336</b>

**Μη κυκλοφορούν ενεργητικό**

Ακίνητα για επένδυση	16	47.119.412	46.181.601
Εμπράγματα πάγια περιουσιακά στοιχεία-καθαρά	17	39.816.624	42.750.552
Αναβαλλόμενη φορολογία	27	640.293	246.237
Μακροπρόθεσμα δάνεια εισπρακτέα	14	327.765	616.013
Συνδεδεμένες εταιρείες	18	13.446.579	21.891.477

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007 (Συνέχεια)**

	Σημείωση	2007 €	2006 €
Άλλα στοιχεία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού	19	519.861	455.911
Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση	20	553.176	509.269
Εμπορική εύνοια	21	3.479.792	6.230.632
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	22	3.165.828	3.036.431
<b>Ολικό μη κυκλοφορούντος ενεργητικού</b>		<b>109.069.330</b>	<b>121.918.123</b>
<b>Ολικό ενεργητικού</b>		<b>186.824.338</b>	<b>172.338.459</b>
<b>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>			
<b>Τρέχουσες υποχρεώσεις</b>			
Τραπεζικά παρατραβήγματα	11	10.924.492	9.478.020
Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές	24	32.627.908	25.553.814
Φορολογία		1.585.288	466.740
Τρέχον μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	25	8.452.407	10.637.971
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	26	24.179	1.320.024
<b>Ολικό τρέχουσων υποχρεώσεων</b>		<b>53.614.274</b>	<b>47.456.569</b>
<b>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>			
Αναβαλλόμενη φορολογία	27	3.744.487	3.126.231
Μακροπρόθεσμα δάνεια	25	40.645.111	51.988.308
Εισφορές μετρητών από μέτοχο εξαρτημένης εταιρείας	28	3.614.911	3.933.956
<b>Ολικό μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων</b>		<b>48.004.539</b>	<b>59.048.495</b>
<b>Ίδια κεφάλαια</b>			
Μετοχικό κεφάλαιο	29	37.438.858	28.153.097
Αποθεματικά	30	29.189.633	9.861.577
<b>Ολικό ιδίων κεφαλαίων πριν την εφαρμογή ιδίων μετοχών</b>		<b>66.628.491</b>	<b>38.014.674</b>
Ίδιες μετοχές	31	(93.204)	(54.025)
Ίδιες μετοχές που κατέχονται από συνδεδεμένες εταιρείες		(8.165)	(410.617)
<b>Ολικό ιδίων κεφαλαίων μετόχων Εταιρείας</b>		<b>66.527.122</b>	<b>37.550.032</b>
Σημείον μειονότητας	32	18.678.403	28.283.363
<b>Ολικό ιδίων κεφαλαίων</b>		<b>85.205.525</b>	<b>65.833.395</b>
<b>Ολικό υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων</b>		<b>186.824.338</b>	<b>172.338.459</b>

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ  
ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007**

**3. Λογιστικές Αρχές**

**Ακίνητα για επένδυση**

Τα ακίνητα για επένδυση συμπεριλαμβάνουν επενδύσεις σε γη και κτίρια προς ενοικίαση ή με σκοπό την αύξηση της κεφαλαιουχικής τους αξίας, παρά για χρήση των ακινήτων για σκοπούς διαχείρισης, για τις εργασίες του Ομίλου ή για μεταπώληση. Τα ακίνητα για επένδυση αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό αρχικά σε τιμή κτήσης η οποία περιλαμβάνει και τα έξοδα που προκύπτουν από τη συναλλαγή και μετά αποτιμούνται στην αγοραία αξία τους στο τέλος του έτους.

Η αγοραία αξία των ακινήτων υπολογίζεται από ανεξάρτητους εκτιμητές πριν από την αφαίρεση εξόδων που θα υποστεί ο Όμιλος κατά την πώληση των ακινήτων. Το πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημιά από πώληση ακινήτων για επένδυση που συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του έτους αντιπροσωπεύει τα καθαρά έσοδα από την πώληση αφού αφαιρεθεί το εμφανιζόμενο ποσό των ακινήτων.

Το έλλειμμα ή το πλεόνασμα από την επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση που συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του έτους, αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας στο τέλος του έτους με την αγοραία αξία κατά την αρχή του έτους ή του κόστους των ακινήτων για επένδυση που αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια του έτους.

**16. Ακίνητα για Επένδυση**

	2007 £	2006 £
Υπόλοιπο στην αρχή του έτους	49.630.601	43.131.441
Μεταφορές από εμπράγματα πάγια περιουσιασκά στοιχεία	476.801	598.000
Αγορές	4.383.654	209.100
Πωλήσεις	(13.879.000)	(749.000)
Κέρδος από επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση	11.888.376	6.441.060
Μεταφορά στα αποθέματα γης και κτιρίων από ανάπτυξη	(5.831.020)	-
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου	47.119.412	49.630.601
Μείον: Ποσό που παρουσιάζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό	-	(3.449.000)
Μη κυκλοφορούν μέρος ακινήτων για επένδυση	47.119.412	46.181.601

Η επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση έγινε με βάση τις εκτιμήσεις που έγιναν από ανεξάρτητους επαγγελματίες εκτιμητές. Οι εκτιμήσεις έγιναν με τη Συγκριτική Μέθοδο Εκτίμησης και τη Μέθοδο Κόστους Κατασκευής (για κτίρια που δεν είχαν εγγραφές οριζοντίου διαχωρισμού) με βάση την αξία των ακινήτων στην ελεύθερη αγορά. Η αγοραία αξία υπολογίστηκε με βάση τα υφιστάμενα συγκριτικά δεδομένα και λαμβανομένων υπόψη των φυσικών και νομικών χαρακτηριστικών, των προοπτικών και των δυνατοτήτων των υπό εξέταση ακινήτων καθώς και των τάσεων της κτηματαγοράς και της οικονομίας.

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ  
ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007**

**16. Ακίνητα για Επένδυση (Συνέχεια)**

Ακίνητο που κατεχόταν για επένδυση με δίκαιη αξία £3.449.000 πωλήθηκε στις αρχές του 2007 και ως εκ τούτου παρασιιάζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό στις 31 Δεκεμβρίου 2006.

Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2007, ο Όμιλος δεν είχε αποκτήσει τίτλο ιδιοκτησίας για ακίνητα για επένδυση δίκαιης αξίας £1.837.276 (2006:£1.328.979).

## **2.5 ΜΕΤΑΒΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

### **2.5.1 Μοντέλο Δίκαιης Αξίας**

• Μία οντότητα που προηγουμένως εφάρμοζε το ΔΛΠ 40 (έκδοσης 2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να ταξινομή και να λογιστικοποιεί ως ακίνητα για επένδυση ορισμένα ή όλα τα συμφέροντά της σε ακίνητα τα οποία προέρχονται από λειτουργικές μισθώσεις, πρέπει να αναγνωρίσει την επίπτωση αυτής της επιλογής ως αναπροσαρμογή στο αρχικό υπόλοιπο των συσσωρευμένων κερδών της περιόδου κατά την οποία γίνεται η επιλογή αυτή. Επιπρόσθετα:

(α) εάν η οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημόσια (σε προγενέστερες ΧΚ ή άλλως πως) τη δίκαιη αξία των εν λόγω ακινήτων της σε προγενέστερες περιόδους, η οντότητα προτρέπεται, αλλά δεν υποχρεώνεται:

(i) να αναπροσαρμόσει το αρχικό υπόλοιπο των συσσωρευμένων κερδών της παλαιότερης περιόδου παρουσίασης κατά την οποία γνωστοποιήθηκε δημοσίως η δίκαιη αξία, και

(ii) να επαναδιατυπώσει τις συγκριτικές πληροφορίες όλων των προγενέστερων περιόδων, και

(β) εάν προηγουμένως η οντότητα δεν έχει γνωστοποιήσει δημόσια τις αναφερόμενες στο πιο πάνω πληροφορίες, δεν πρέπει να επαναδιατυπώσει τις συγκριτικές πληροφορίες και πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

• Σημειώνεται, ότι το ΔΛΠ Κεφ. 2 απαιτεί **διαφορετικό λογιστικό χειρισμό** για μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές από αυτόν που καθορίζει το ΔΛΠ 8, καθώς το ΔΛΠ απαιτεί επαναδιατύπωση των συγκριτικών πληροφοριών, εκτός εάν η επαναδιατύπωση αυτή είναι ανέφικτη.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

### 3.1 Έσοδα , Προβλέψεις Και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η αναγνώριση των εσόδων στην Ελλάδα συνήθως συνδέεται με τη φορολογική αντιμετώπιση του θέματος και κυρίως με την έκδοση ενός τιμολογίου ή άλλου φορολογικού στοιχείου. Παρόλο που το θέμα είναι σχετικά απλό , το πρότυπο 18 θέτει ορισμένες εξαιρέσεις και προϋποθέσεις που θα φέρουν αλλαγές στην αναγνώριση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα έσοδα από πώληση αγαθών λογίζονται όταν πληρούνται όλοι οι παρακάτω όροι.

1. Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και οφέλεις από την κυριότητα των αγαθών ( υπάρχουν περιπτώσεις όπου η μεταβίβαση των κινδύνων και ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από την μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή την κατοχή στον αγοραστή ) .
2. Η επιχείρηση έχει παύσει να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων.
3. Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
4. Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη ,που συνδέονται με τη συναλλαγή , θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
5. Το κόστος ,που πραγματοποιήθηκε ή πρόκειται να πραγματοποιηθεί σε σχέση με την συναλλαγή , μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Έσοδα από παροχή υπηρεσιών καταχωρίζονται όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις .

- A. Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
- B. Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη ,που συνδέονται με τη συναλλαγή , θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Γ. Το στάδιο της ολοκλήρωσης της συναλλαγής μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Δ. Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και αθές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Δεν θεωρείτε έσοδο μια πράξη ανταλλαγής αγαθών ή υπηρεσιών ισότοπων και ίδιας φύσης.

Το πρότυπο 18 ασχολείται επίσης με την λογιστικοποίηση των τόκων, την δικαιωμάτων και των μερισμάτων.

Χρήσιμη για τον λογαριασμό "πελάτες" μιας επιχείρησης θεωρείται και η αναφορά των διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις προβλέψεις επί ενδεχομένων υποχρεώσεων/απιτήσεων. Συγκεκριμένα, ως προς τις προβλέψεις, ο Ν.2190/1920 ορίζει ως γενική αρχή ότι αυτές πρέπει να σχηματίζονται για κάθε κίνδυνο που δύναται ως να εντοπισθεί και αθή η γενική αρχή είναι σύννομη με την γενική αρχή ΔΛΠ37 ως προς τις προβλέψεις. Όμως στην πράξη ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων από τις ελληνικές ακολουθεί τις φορολογικές διατάξεις.

Το ΔΛΠ37 ορίζει ότι μια πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Η πρόβλεψη πρέπει να καταχωρίζεται όταν

1. Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
2. Πιθανολογείται ότι για να διακανονιστεί η δεσμεύση, θα υπάρξει εκροή πόρων.
3. Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δεσμεύσης.

Ευνόητο είναι ότι αντιστοίχως της πρόβλεψης για ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να γίνει και πρόβλεψη για ενδεχόμενες απαιτήσεις.

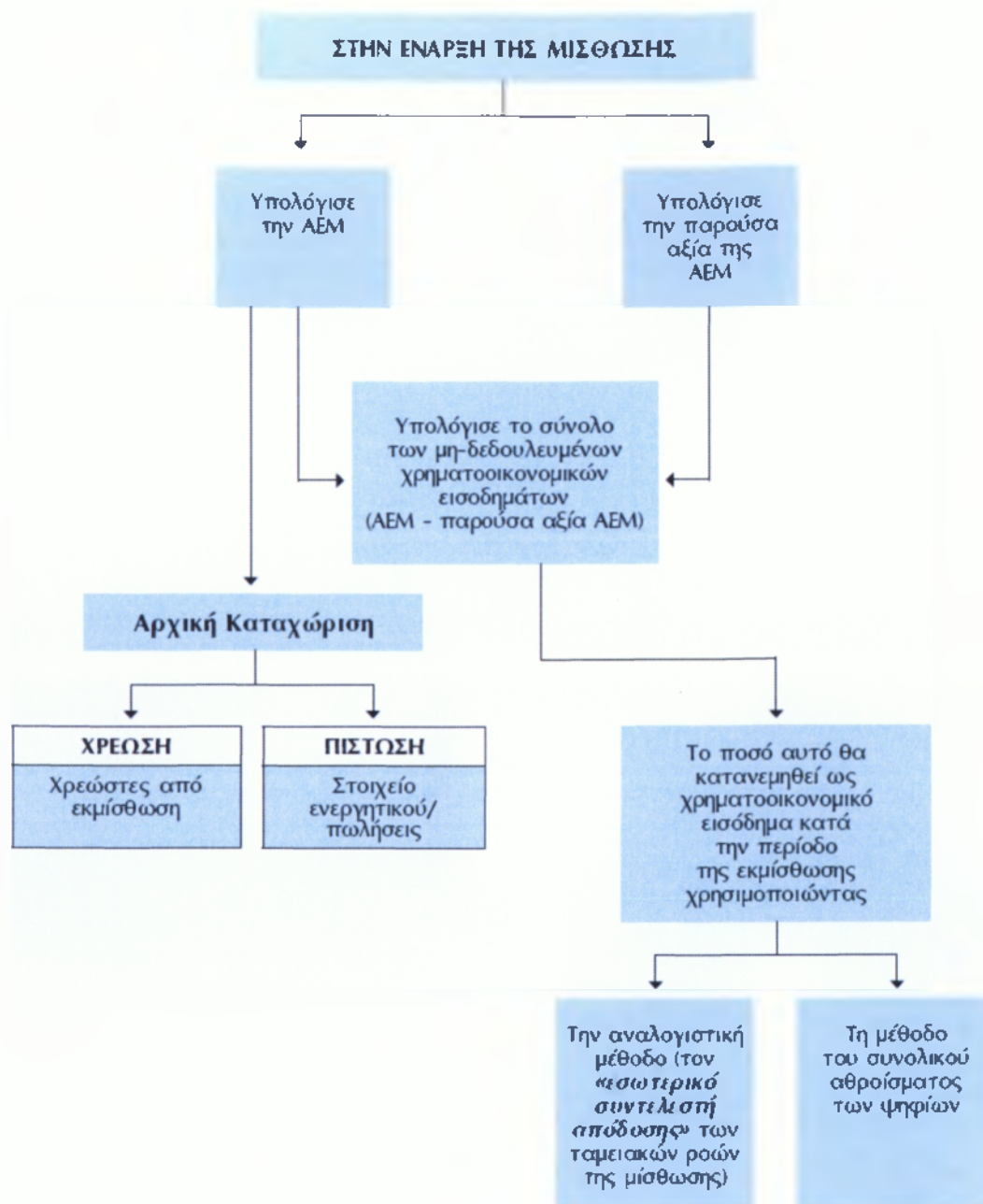
Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε καθε ημερομηνία Ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται για να αντανακλούν την τρέχουσα εκτίμηση της πιθανής ζημιάς. Δεν πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές που δεν προκύπτουν από δεδομένα που υπήρχαν την ημερομηνία του Ισολογισμού. Μπορεί όμως τα δεδομένα αυτά να είναι μια ένδειξη ότι κάποια περιουσιακά στοιχεία έχουν ήδη υποστεί απομείωση της αξίας τους. Το ίδιο πρότυπο αναφέρεται στην περίπτωση που μια επιχείρηση είναι στο στάδιο της αναδιάρθρωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει μια πρόβλεψη για τις δαπάνες που σχετίζονται με την αναδιάρθρωση, εφόσον στην ημερομηνία του Ισολογισμού υπάρχει τεκμαιρομένη δέσμευση.

Για να υπάρχει μια τεκμαιριωμένη δέσμευση θα πρέπει να υπάρχει λεπτομερές πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση και θα πρέπει να έχει δημιουργηθεί μια βάσιμη προσδοκία ότι η επιχείρηση θα φέρει εις πέρας την αναδιάρθρωση. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες απαιτήσεις είναι πιθανές δεσμεύσεις ή απαιτήσεις που προκύπτουν από γεγονότα του

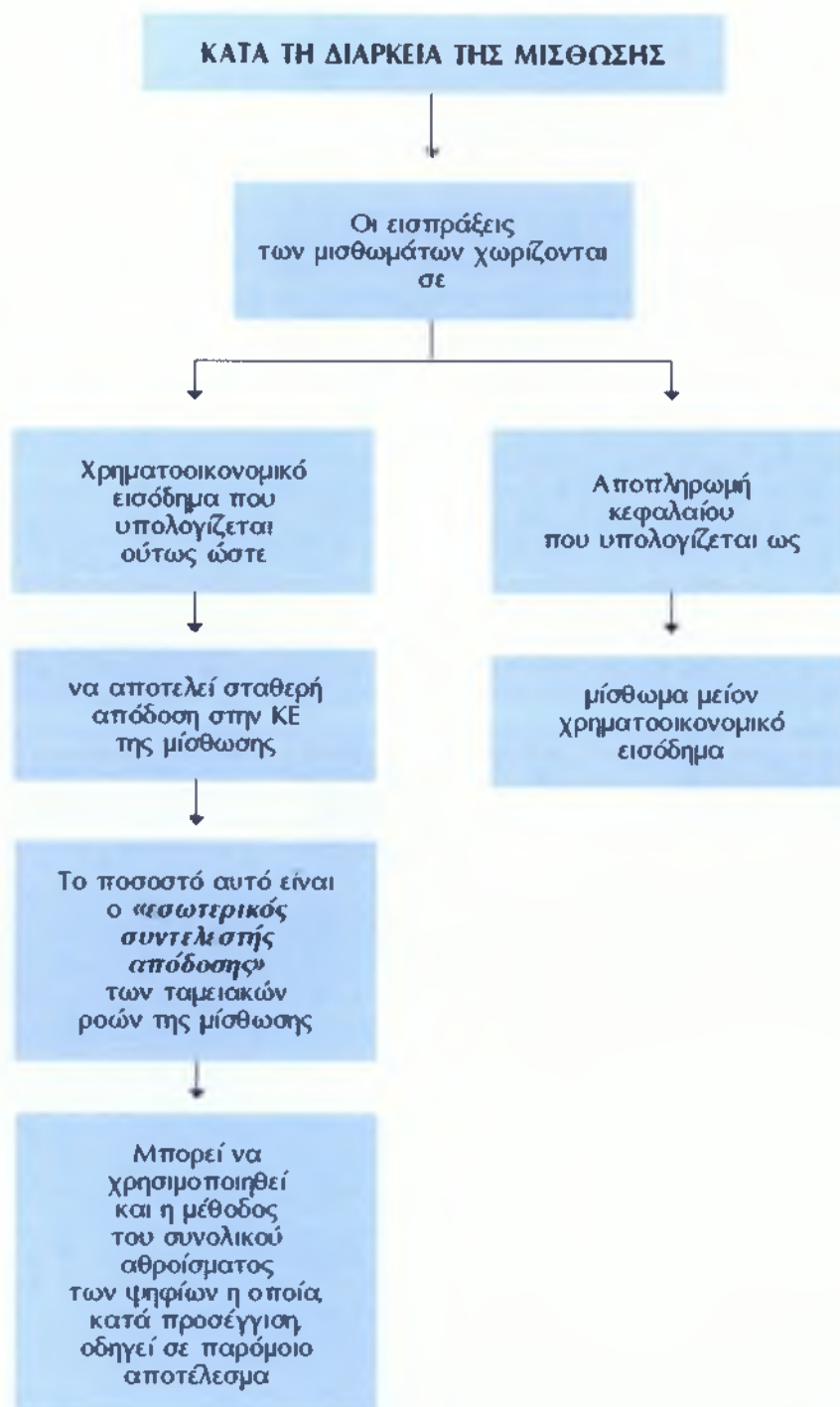


παρελθόντος και των οποίων η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν είναι καθ' ολοκληρίαν υπό τον έλεγχο της επιχείρησης.

### **3.2 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης**



### 3.3 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης



### 3.4 Κατασκευαστής ή Έμπορος Εκμισθωτής

- Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής είναι ένας κατασκευαστής ενός στοιχείου ενεργητικού το οποίο μπορεί να πωλήσει ή να εκμισθώσει.
- Στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής κατασκευάσει ένα στοιχείο ενεργητικού και το εκμισθώσει, τότε πρέπει να αναγνωρίσει, στην περίοδο που έγινε η έναρξη της εκμίσθωσης, *κέρδος από πώληση* σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται για «κανονικές πωλήσεις» των στοιχείων ενεργητικού ως εξής:



- Σε περίπτωση προσφοράς πλασματικά χαμηλότερου επιτοκίου για σκοπούς σύναψης της μίσθωσης, το *κέρδος από πώληση* πρέπει να περιοριστεί στο ποσό που θα προέκυπτε εάν χρησιμοποιούταν ένα κανονικό εμπορικό επιτόκιο.
- Άμεσα αποδοτέα κόστη αναφορικά με τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έξοδα στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου που αναγνωρίστηκε το κέρδος από την πώληση.

- Ο λογιστικός χειρισμός του μέρους των συνολικών πληρωμών που θεωρούνται ως μισθώματα θα γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες που αφορούν σε «κανονικές» χρηματοδοτικές μισθώσεις. Επιπρόσθετα, και στην περίπτωση των κατασκευαστών ή εμπόρων εκμισθωτών πρέπει να γίνουνόλες οι γνωστοποιήσεις

### **3.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ**

#### **Γενικά**

- Ο εκμισθωτής στην ουσία ενοικιάζει το στοιχείο ενεργητικού στο μισθωτή για προκαθορισμένη χρονική περίοδο έναντι της καταβολής των μισθωμάτων (ενοικίων).
- Ουσιαστικά οι *κίνδυνοι* και τα *οφέλη* από τη χρήση του στοιχείου ενεργητικού παραμένουν στον εκμισθωτή, ο οποίος πρέπει να συνεχίσει να αναγνωρίζει το στοιχείο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του.

#### **Λογιστικός Χειρισμός**

- Το στοιχείο ενεργητικού παραμένει στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του εκμισθωτή και αποσβένεται με βάση το ΔΛΠ ΚΕΦ 1. Η λογιστική πολιτική για αποσβεστέα εκμισθωμένα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να είναι συνεπής με τη συνήθη πολιτική απόσβεσης για παρόμοια στοιχεία ενεργητικού της οντότητας.
- Τα μισθώματα που θα εισπράττονται από τον εκμισθωτή θα αναγνωρίζονται ως εισοδήματα στο κέρδος ή ζημιά με βάση την ευθεία μέθοδο, εκτός εάν μία άλλη *συστηματική βάση* είναι πιο αντιπροσωπευτική της χρονικής περιόδου κατά την οποία προκύπτουν τα οφέλη από το εκμισθωμένο στοιχείο.
- Αρχικά άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται από εκμισθωτές για τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του εκμισθωμένου στοιχείου ενεργητικού και να αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση που αναγνωρίζεται το εισόδημα από τη μίσθωση.
- Για τον καθορισμό του κατά πόσον ένα εκμισθωμένο στοιχείο έχει απομειωθεί, πρέπει να εφαρμόζεται η Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού.

## ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7, οι εκμισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν:

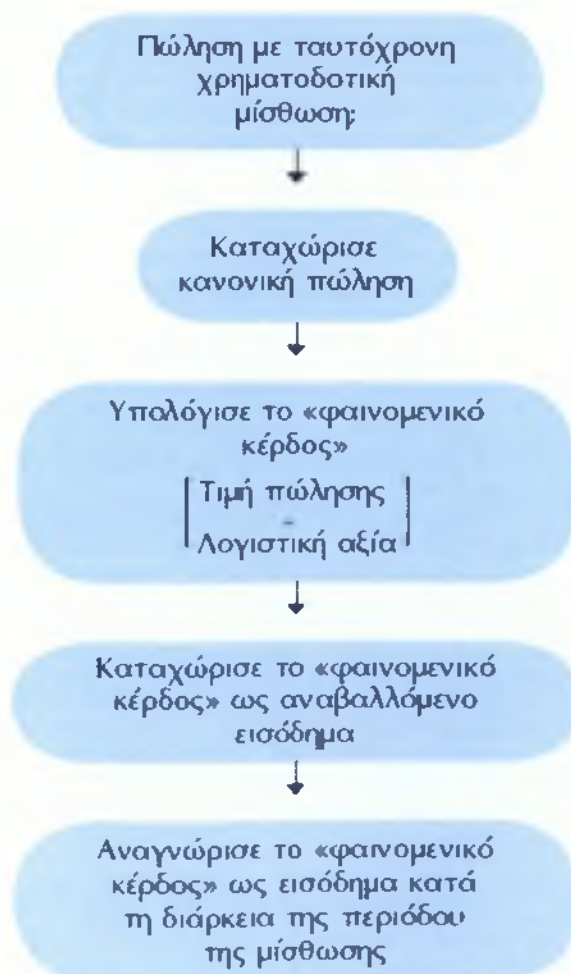
- Τα μελλοντικά ελάχιστα μισθώματα από μη-ακυρωτέες λειτουργικές μισθώσεις που είναι εισπρακτέα συνολικά, καθώς και κεχωρισμένα, για τις ακόλουθες περιόδους:
  - i. εντός 1 έτους
  - ii. μετά το 1ο και όχι αργότερα του 5ου έτους
  - iii. μετά το 5ο έτος
- το σύνολο των ενδεχόμενων ενοικίων που αναγνωρίστηκαν στα εισοδήματα
- Γενική περιγραφή των κύριων όρων κάθε σημαντικής λειτουργική μίσθωσης.

### **3.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΤΕΣ ΜΙΣΘΩΤΕΣ**

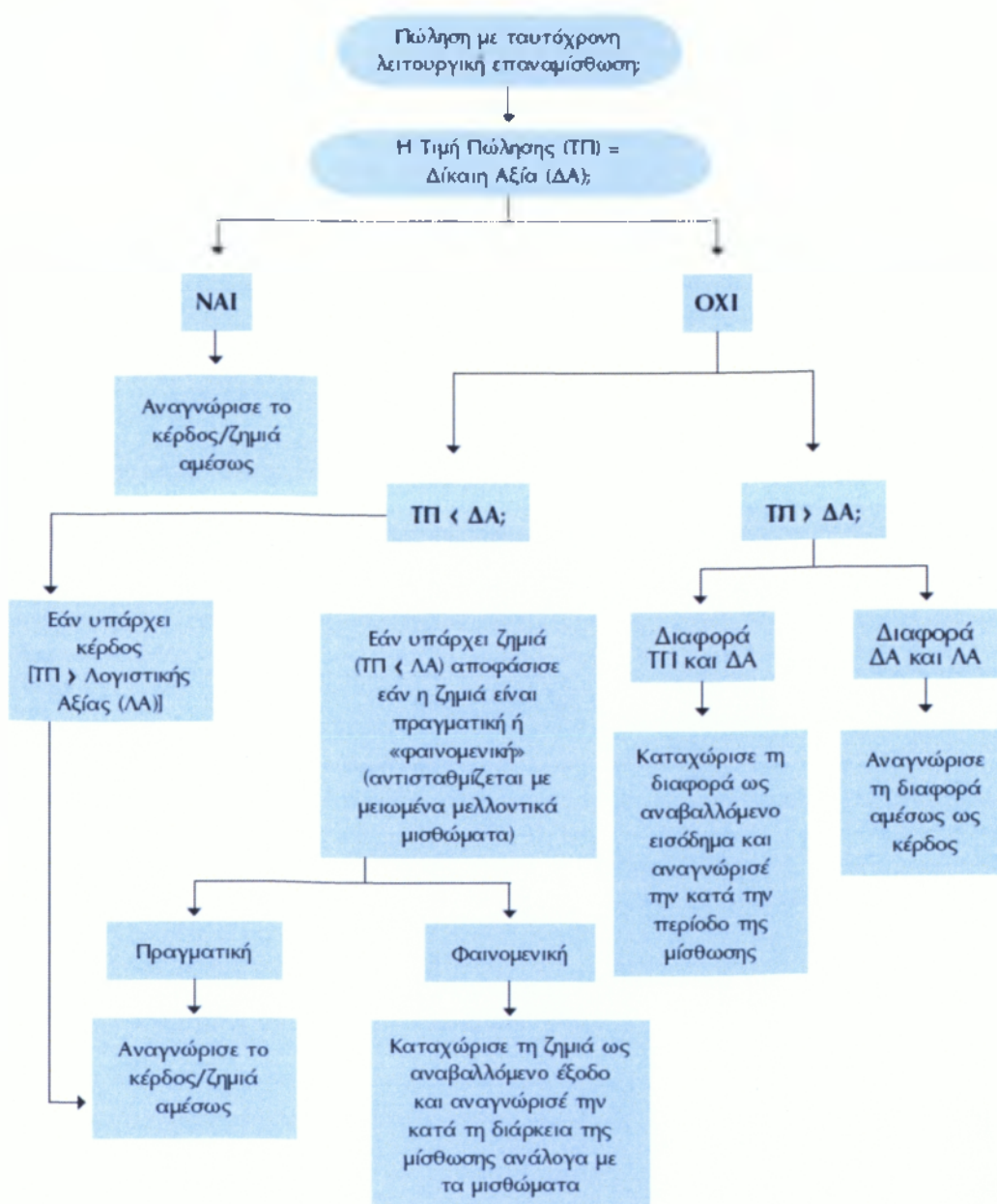
- Το ΔΛΠ 17 έχει σχετικές πρόνοιες που, εάν εφαρμοστούν, εμποδίζουν οντότητες να εφαρμόζουν τεχνάσματα «δημιουργικής λογιστικής» σε περιπτώσεις πωλήσεων και ταυτόχρονων επαναμισθώσεων.
- Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε *χρηματοδοτική μίσθωση* τότε η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού πρέπει να θεωρηθεί αναβαλλόμενο εισόδημα και να καταμεριστεί σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης.
- Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε *λειτουργική μίσθωση* και είναι ξεκάθαρο ότι η συναλλαγή γίνεται στη *δίκαιη αξία* του στοιχείου, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά καταχωρίζεται αμέσως.
- Εάν η τιμή πώλησης είναι *χαμηλότερη από τη δίκαιη αξία* του στοιχείου, οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά αναγνωρίζεται αμέσως εκτός εάν υπάρχει ζημιά που αντισταθμίζεται με μελλοντικά μισθώματα που είναι χαμηλότερα από τα πραγματικά μισθώματα που ισχύουν στην αγορά για το συγκεκριμένο στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση η ζημιά θεωρείται αναβαλλόμενο έξοδο και καταμερίζεται ανάλογα με τα μισθώματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

- Εάν η τιμή πώλησης είναι *ψηλότερη από τη δίκαιη αξία* η διαφορά θεωρείται αναβαλλόμενο εισόδημα και καταμερίζεται σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης.
- Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθώσεων συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των *ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.*
- Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1.

### 3.7 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση



### 3.8 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Λειτουργική Επαναμίσθωση





### **3.9 Λογιστικός Χειρισμός από Αγοραστές Εκμισθωτές**

Ο λογιστικός χειρισμός θα γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ που αφορούν στις «κανονικές» λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις.

### **3.10 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΥΠΟΣΤΑΣΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ**

#### **Το Θέμα**

- Μία οντότητα μπορεί να υπεισέλθει σε συναλλαγή ή σε σειρά δομημένων συναλλαγών (η «συμφωνία») η οποία αφορά στη νομική υπόσταση μίας μίσθωσης, με ένα ανεξάρτητο μέρος ή μέρη (τον «επενδυτή»).
- Το θέμα αυτό καλύπτεται σε γενικές γραμμές από το ΔΛΠ ΚΕΦ 4 αλλά η ΜΕΕ έκδωσε τη ΜΕΕ 27 (Αξιολόγηση της ουσίας των συναλλαγών αναφορικά με τη νομική υπόσταση μίας μίσθωσης) για να δώσει πιο λεπτομερή καθοδήγηση για το λογιστικό χειρισμό των θεμάτων που προκύπτουν.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο**

### **4.1 Φορολογικές Ζημιές**

• Εάν υπάρχει οποιοδήποτε ποσό φορολογικής ζημιάς που μπορεί να μεταφερθεί έναντι κερδών προγενέστερων περιόδων και το οποίο (ποσό) δημιουργεί φόρο επιστρεπτέο, τότε μπορεί να αναγνωριστεί ως στοιχείο ενεργητικού της τρέχουσας περιόδου νοουμένου ότι:

(α) είναι πιθανό ότι η οντότητα θα επωφεληθεί από το σχετικό στοιχείο, και

(β) το ποσό μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

### **4.2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

#### **Γενικά**

• Σε πολλά φορολογικά καθεστώτα το λογιστικό κέρδος (ζημιά) διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά).

• Οι διαφορές προκύπτουν από τους διαφορετικούς νόμους και κανονισμούς που ισχύουν για τον υπολογισμό του λογιστικού κέρδους, που γίνεται με βάση τα ΔΛΠ και τις γενικές λογιστικές αρχές, και τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους, που γίνεται με βάση το φορολογικό καθεστώς και τους σχετικούς νόμους της χώρας.

• Κατ' επέκταση των πιο πάνω, ορισμένες καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία σε μία συγκεκριμένη περίοδο μπορεί να μην έχουν φορολογικό αντίκτυπο στην παρούσα περίοδο αλλά σε μελλοντικές περιόδους. Για παράδειγμα, η εταιρεία μπορεί να καταχωρίσει πρόβλεψη για επισφαλείς χρεώστες 5% πάνω σε χρεώστες €10 εκατ. αλλά ο φορολογικός νόμος να επιτρέπει, για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους, καταχώριση πρόβλεψης μόνο στο 1%.

- Σε αυτή την περίπτωση υπάρχει μία διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου κέρδους.



- Πρέπει να τονιστεί ότι συνηθίζεται να ετοιμάζονται δύο διαφορετικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

(α) μία με βάση τα ΔΛΠ, η οποία θα απευθύνεται σε όλους τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και

(β) μία με βάση τους φορολογικούς νόμους και κανονισμούς, η οποία θα απευθύνεται στις φορολογικές αρχές της χώρας (στην πράξη δεν είναι πλήρης χρηματοοικονομική κατάσταση αλλά οι σχετικοί υπολογισμοί που απαιτούνται από τη φορολογική αρχή).

### Τι Είναι η Αναβαλλόμενη Φορολογία

- Όταν μία οντότητα αναγνωρίσει ένα στοιχείο ενεργητικού (υποχρέωση), αναμένει να ανακτήσει (διακανονίσει) τη λογιστική του αξία στο μέλλον. Η ανάκτηση του στοιχείου ενεργητικού θα γίνει όταν η οντότητα πωλήσει ή χρησιμοποιήσει το στοιχείο ενεργητικού, ενώ ο διακανονισμός της υποχρέωσης θα γίνει όταν αυτή αποπληρωθεί.

- Τι συμβαίνει όμως όταν η ανάκτηση (διακανονισμός) του εν λόγω στοιχείου ενεργητικού (υποχρέωσης) είναι πιθανό ότι θα αυξήσει (μειώσει) τα μελλοντικά ποσά φόρου εισοδήματος που θα υπήρχαν εάν η ανάκτηση (διακανονισμός) δεν είχε οποιεσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις;

- Σε αυτή την περίπτωση το ΔΛΠ 12 υποχρεώνει τις οντότητες να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή στοιχείο ενεργητικού).

### Φορολογική Βάση για Στοιχεία Ενεργητικού

- Η φορολογική βάση ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το ποσό που θα αφαιρεθεί (για φορολογικούς σκοπούς) από οποιαδήποτε μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα όταν η εταιρεία ανακτήσει τη λογιστική του αξία από τη χρήση/πώλησή του.

- Εάν τα εισοδήματα που θα αποκτήσει η εταιρεία από τη χρήση/πώληση του στοιχείου δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου ισούται με τη λογιστική του αξία.

### Φορολογική Βάση για Υποχρεώσεις

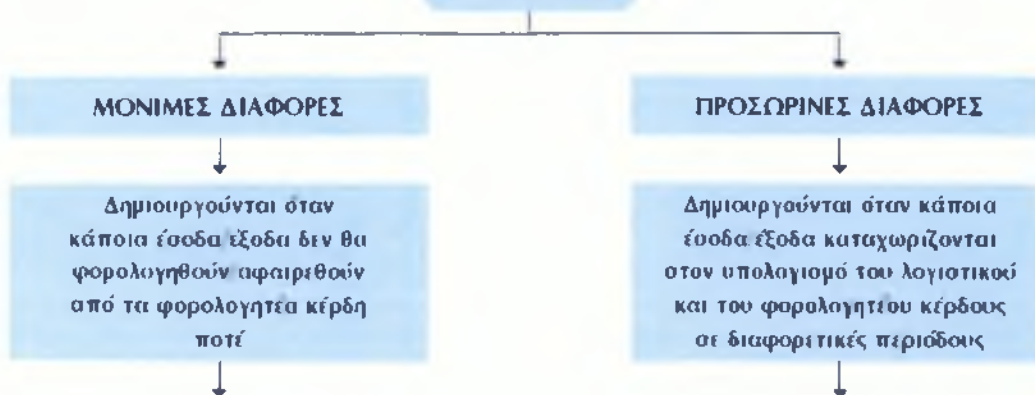
- Η φορολογική βάση μίας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία μείον οποιοδήποτε ποσό που θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη σε μελλοντικές περιόδους.

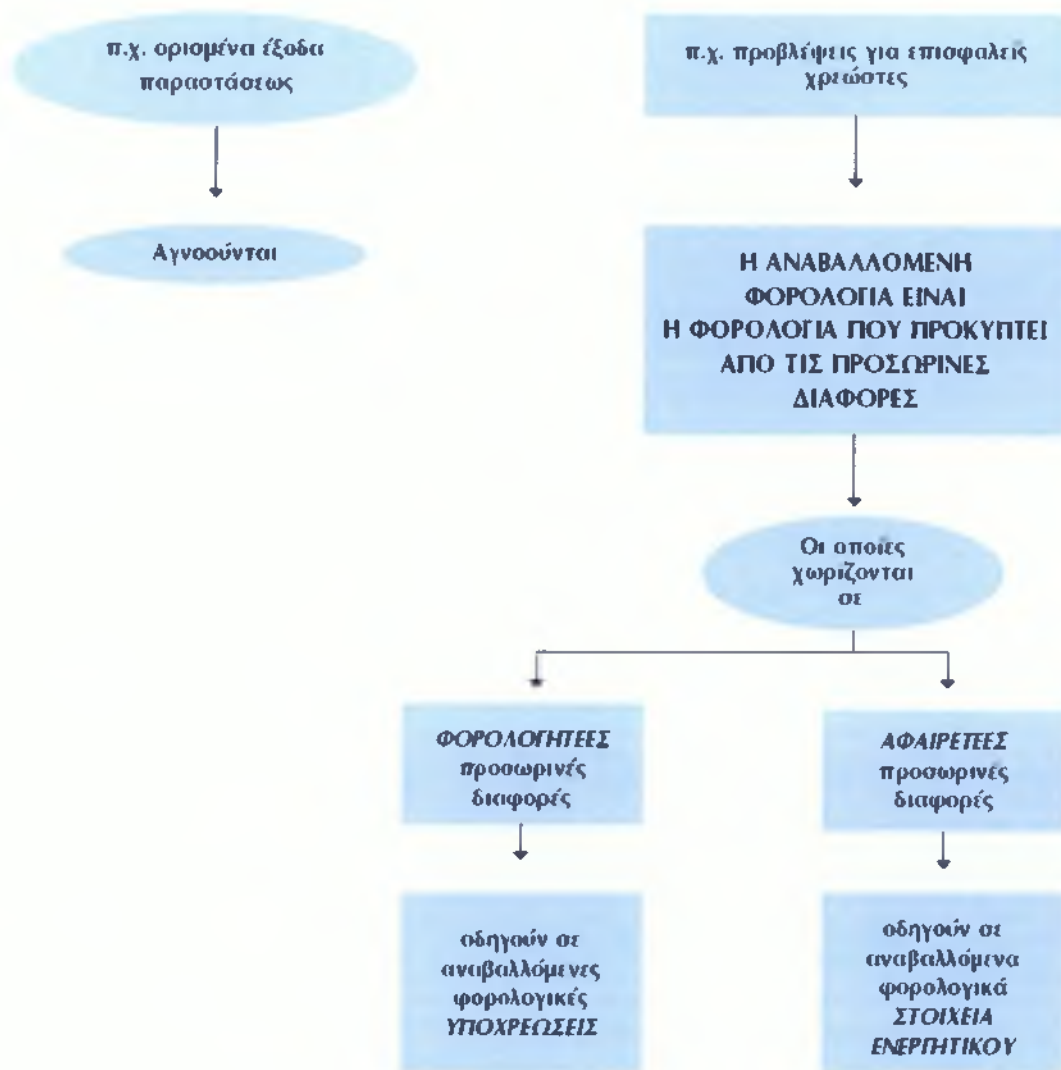
- Για αναβαλλόμενα εισοδήματα που προεισπράττονται (deferred income) η φορολογική βάση είναι η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων που δεν φορολογείται σε μελλοντικές περιόδους.

### Προσωρινές Διαφορές

- Η αναβαλλόμενη φορολογία είναι η φορολογία που προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές:.

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΚΕΡΔΗ ΔΙΑΦΕΡΟΥΝ ΑΠΟ  
ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ  
ΓΙΑ 2 ΛΟΓΟΥΣ





### 4.3 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

#### Βασικός Κανονισμός

Όλες οι ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ

#### Εξαιρέσεις από το Βασικό Κανονισμό

• Πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές, εκτός στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

(α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας (της οποίας η χρεολυσία δεν εκπίπτει από το φορολογητέο κέρδος), και

(β) την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης σε μία συναλλαγή η οποία:

(i) δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση, και

(ii) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος.

• Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συνδεδεμένες, και συμφέροντα σε κοινοπραξίες, θα πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

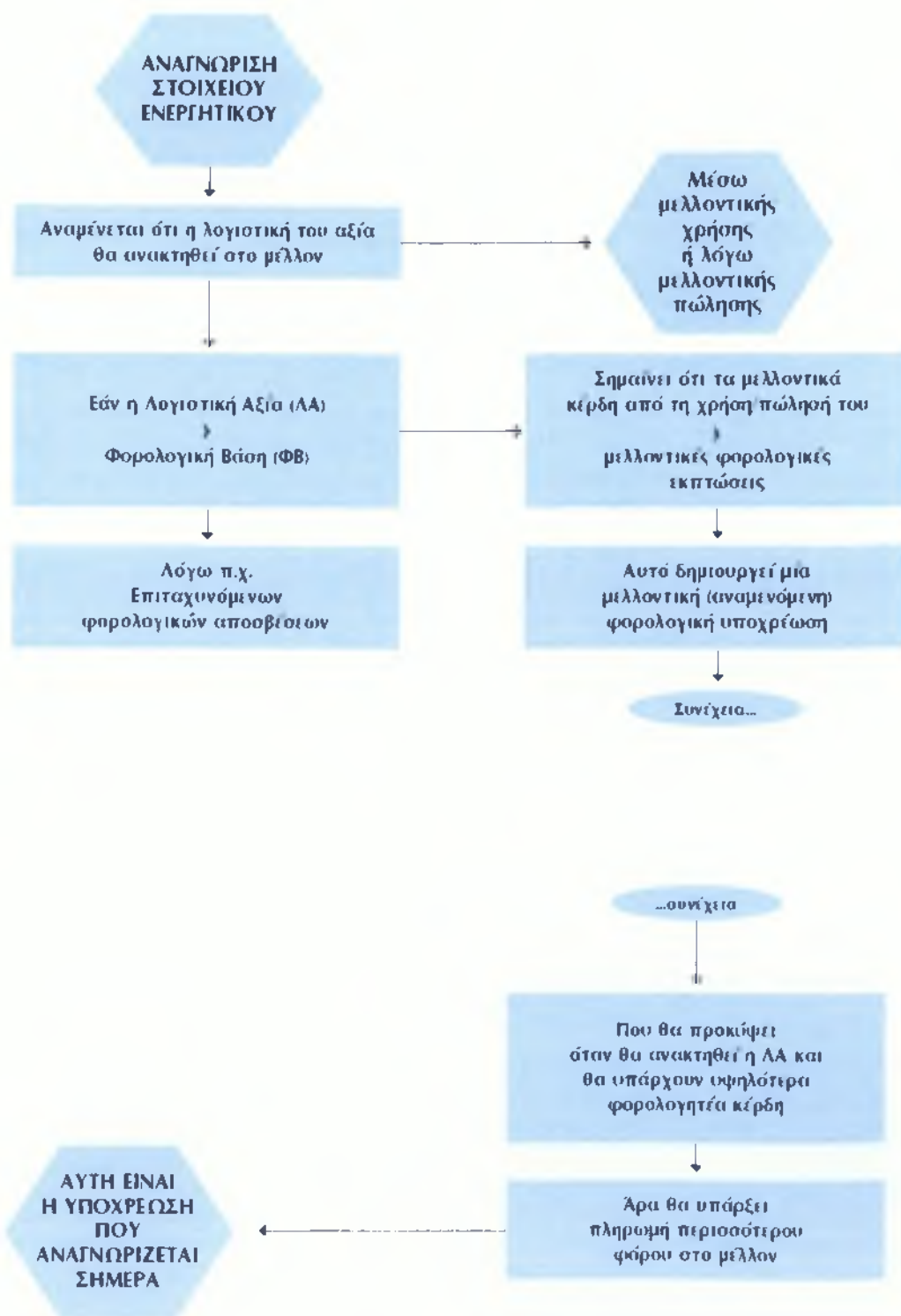
### Παραδείγματα Φορολογητέων Προσωρινών Διαφορών

• Τα πιο κάτω παραδείγματα αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές που θα οδηγήσουν σε μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις

	Λογιστικά Βιβλία	Φορολογικά Βιβλία
Τόκοι εισπρακτέοι στην περίοδο οι οποίοι δεν εισπράχθηκαν	Στην περίοδο που πραγματοποιούνται (τρέχουσα περίοδο)	Στην είσπραξη (επόμενη περίοδο)
Επιταχυνόμενες φορολογικές αποσβέσεις [Λογιστική Αξία (ΛΑ) > Φορολογική Βάση (ΦΒ)]	π.χ. λογιστική απόσβεση 20%	π.χ. φορολογική απόσβεση 50%

Προπληρωθέντα έξοδα που αφιρούν σε μελλοντική περίοδο	Στην περίοδο που πραγματοποιούνται (επόμενη περίοδο)	Στην πληρωμή (τρέχουσα περίοδο)
Επανεκτίμηση	Καταχωρίζεται στα λογιστικά βιβλία στην τρέχουσα περίοδο και η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στο επανεκτιμημένο ποσό	Δεν καταχωρίζεται και οι φορολογικές εκπτώσεις υπολογίζονται πάνω στο κόστος. Επίσης, σε περίπτωση μελλοντικής πώλησης (αντί χρήσης), θα πληρωθεί φόρος κεφαλαιαυχικών κερδών πάνω στο κέρδος από εκποίηση

#### 4.4 Η Λογική της Δημιουργίας Φορολογικής Υποχρέωσης



#### 4.5 Επανεκτιμήσεις Στοιχείων Ενεργητικού



- Σύμφωνα με το ΔΛΠ ορισμένα στοιχεία ενεργητικού μπορούν να επανεκτιμηθούν.

- Σε χώρες όπου η επανεκτίμηση επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα, μεταβάλλεται η φορολογική βάση του στοιχείου και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά, ούτε και υπάρχει η ανάγκη για δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογίας.

- Στις πλείστες όμως περιπτώσεις η επανεκτίμηση δεν επηρεάζει τα φορολογητέα κέρδη της περιόδου κατά την οποία γίνεται η επανεκτίμηση και η φορολογική βάση του στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Ως εκ τούτου, η ροή οικονομικών οφελών στην οντότητα κατά τη διάρκεια της ανάκτησης της λογιστικής αξίας θα διαφέρει από το ποσό που θα αφαιρείται για φορολογικούς σκοπούς.

- Η διαφορά μεταξύ της επανεκτιμημένης λογιστικής αξίας (ΛΑ) και της φορολογικής βάσης (ΦΒ) του στοιχείου αποτελεί προσωρινή διαφορά και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (εάν  $ΛΑ > ΦΒ$ ). Αυτό θα συμβεί έστω και εάν:

(α) η εταιρεία σκοπεύει να πωλήσει το στοιχείο – η επανεκτιμημένη λογιστική αξία θα ανακτηθεί από την πώληση και θα πληρωθεί μελλοντικός κεφαλαιουχικός φόρος πάνω στο κέρδος πώλησης, ή

(β) η οντότητα δεν σκοπεύει να πωλήσει το στοιχείο– η επανεκτιμημένη λογιστική αξία θα ανακτηθεί από τη χρήση του στοιχείου που θα επιφέρει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα που θα υπερβαίνει τις μελλοντικές φορολογικές εκπτώσεις (οι οποίες θα υπολογιστούν πάνω στο κόστος).

- Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του επανεκτιμώμενου στοιχείου και της φορολογικής του βάσης είναι προσωρινή διαφορά και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που θα πρέπει να καταχωριστεί στην τρέχουσα περίοδο.

#### **4.6 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού Επανεκτίμησης**



## 4.7 ΑΦΑΙΡΕΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

### Βασικός Κανονισμός

Όλες οι ΑΦΑΙΡΕΤΕΕΣ προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενα φορολογικά ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ



Αλλά λόγω συντηρητικότητας, το φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνον όταν είναι πιθανόν ότι ΘΑ ΥΠΑΡΞΕΙ ΑΡΚΕΤΟ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΚΕΡΔΟΣ έναντι του οποίου θα αφαιρεθούν οι προσωρινές διαφορές

### Εξαιρέσεις από το Βασικό Κανονισμό

• Πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού για όλες τις αφαιρετέες προσωρινές διαφορές στην έκταση που είναι πιθανόν να χρησιμοποιηθούν έναντι μελλοντικών φορολογητέων κερδών, εκτός εάν το αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού προκύπτει από την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης σε μία συναλλαγή η οποία:

(α) δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση, και

(β) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος.

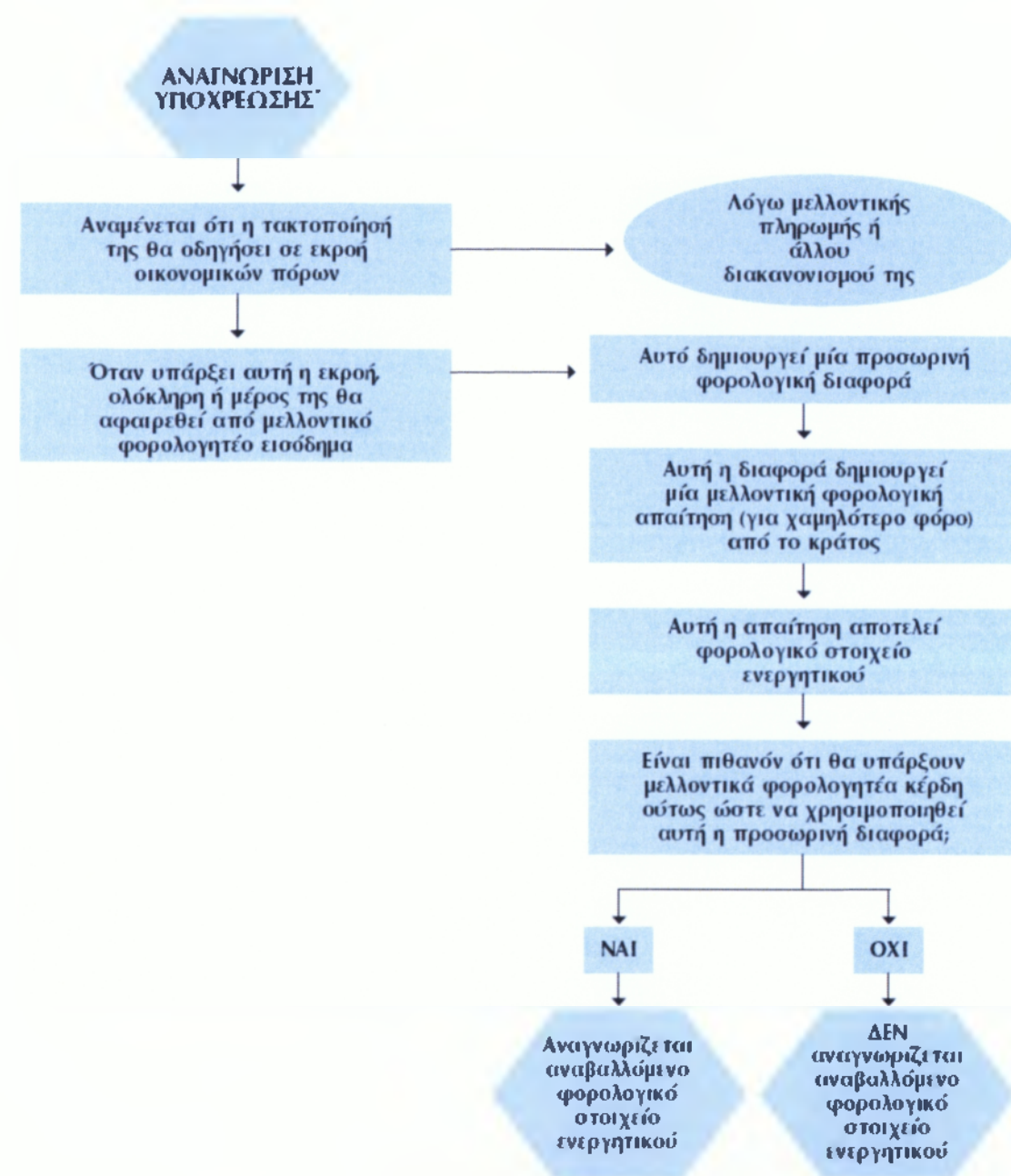
• Όμως, για αφαιρετέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συνδεδεμένες και συμφέροντα με κοινοπραξίες, πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού.

### Παραδείγματα Αφαιρετέων Προσωρινών Διαφορών

• Τα πιο κάτω παραδείγματα αφορούν σε αφαιρετέες προσωρινές διαφορές που θα οδηγήσουν σε αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού:

ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΣΤΑ	
	Λογιστικά Βιβλία	Φορολογικά Βιβλία
Προβλέψεις για έξοδα συντάξεων	Καταχωρίζονται κατά τη διάρκεια της απασχόλησης άσχετα εάν πληρώνονται ή όχι	Εκπίπτουν όταν πληρωθούν οι συνεισφορές σε ταμείο συντάξεων ή όταν πληρωθούν στους υπαλλήλους
Μειωμένες φορολογικές αποσβέσεις (ΛΑ < ΦΒ)	π.χ. λογιστική απόσβεση 50%	π.χ. φορολογική απόσβεση 20%
Αναβαλλόμενο εισόδημα που εισπράχθηκε στην τρέχουσα περίοδο	Καταχωρίζεται όταν πραγματοποιηθεί (μεταγενέστερη περίοδο)	Καταχωρίζεται όταν εισπραχθεί (τρέχουσα περίοδο)

### Η Λογική της Δημιουργίας Φορολογικού Στοιχείου Ενεργητικού



## 4.8 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

### Γενικός Κανονισμός

• Όπως και στην περίπτωση των αφαιρετέων προσωρινών διαφορών, όπου τα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα αφαιρεθεί η

προσωρινή διαφορά, έτσι και στην περίπτωση των *αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστώσεων* τα σχετικά φορολογικά στοιχεία ενεργητικού αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα *χρησιμοποιηθούν* οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστώσεις.

### Πιθανά Μελλοντικά Φορολογητέα Κέρδη

- Σε αντίθεση με την περίπτωση των αφαιρετέων προσωρινών διαφορών, στην περίπτωση των *αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών* υπάρχει σοβαρή ένδειξη ότι *ίσως να μην υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη* (λόγω του ότι η εταιρεία είναι π.χ. ζημιογόνος).

- Σε περίπτωση που η εταιρεία ήταν ζημιογόνος κατά τα τελευταία έτη, το φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση που:

(α) υπάρχουν αρκετές φορολογητέες προσωρινές διαφορές που θα δημιουργήσουν φορολογητέα κέρδη και τα οποία αφορούν στην ίδια φορολογική αρχή και στην ίδια φορολογική οντότητα, ή

(β) υπάρχει άλλη ικανοποιητική ένδειξη ότι θα υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη που αφορούν στην ίδια φορολογική αρχή και στην ίδια φορολογική οντότητα.

### Επανεκτίμηση Μη-αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Στοιχείων Ενεργητικού

- Στο τέλος κάθε μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση των μη-αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων ενεργητικού.

- Σε περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις, η οντότητα αναγνωρίζει το μη-αναγνωρισμένο στοιχείο ενεργητικού.

## 4.9 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

### Δημιουργία Προσωρινής Διαφοράς

- Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία της επένδυσης σε μία θυγατρική, συνδεδεμένη, υποκατάστημα ή κοινοπραξία (το *συμφέρον* της οντότητας στα *καθαρά στοιχεία ενεργητικού* – συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) διαφέρει από τη φορολογική της βάση (η οποία συχνά είναι το *κόστος της επένδυσης*).

- Η πιο πάνω διαφορά μπορεί, π.χ., να προκύψει από:

- (α) δημιουργία μη-διανεμηθέντων κερδών, και

- (β) μεταβολές στις τιμές ξένου συναλλάγματος όταν η ιθύνουσα και η θυγατρική έχουν τη βάση τους σε διαφορετικές χώρες.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο**

### **5.1 Επιχειρηματικές Συνενώσεις**

- Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας εξαγοραστής λογιστικοποιεί τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που εξαγοράστηκαν κατά την επιχειρηματική συνένωση σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 38 (άυλα στοιχεία ενεργητικού). Όμως, όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 38, η λογιστικοποίηση μερικών εξαγοραζόμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση καθορίζεται από άλλα ΔΠΧΑ.

- Τα κριτήρια της προσδιορισιμότητας καθορίζουν κατά πόσον ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται ξεχωριστά από την υπεραξία. Όμως, τα κριτήρια ούτε παρέχουν καθοδήγηση για την επιμέτρηση της δίκαιης αξίας ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού, ούτε περιορίζουν τις υποθέσεις που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό αυτής της δίκαιης αξίας. Για παράδειγμα, για την επιμέτρηση της δίκαιης αξίας, ο εξαγοραστής θα λάμβανε υπόψη υποθέσεις που θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά, όπως τις προσδοκίες μελλοντικών ανανεώσεων συμβολαίων. Δεν είναι απαραίτητο για τις ίδιες τις ανανεώσεις να πληρούν τα κριτήρια της προσδιορισιμότητας. Το ΔΛΠ 38 παρέχει καθοδήγηση για καθορισμό του κατά πόσον άυλα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να ενοποιούνται σε ένα ενιαίο λογιστικό λογαριασμό μαζί με άλλα άυλα ή υλικά στοιχεία ενεργητικού.

## **5.2 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΙΜΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΑΝΕΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΞΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ**

### **5.2.1 Στοιχεία Ενεργητικού με Αβέβαιες Ταμειακές Ροές (Προβλέψεις για Μείωση Αξίας)**

- Ο εξαγοραστής δεν πρέπει να αναγνωρίζει μία ξεχωριστή πρόβλεψη για μείωση της αξίας μετά την ημερομηνία εξαγοράς για στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται σε μία επιχειρηματική συνένωση και τα οποία επιμετρώνται στη δίκαιή τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς, επειδή οι επιπτώσεις της αβεβαιότητας μελλοντικών ταμειακών ροών έχουν, ήδη, συμπεριληφθεί στην επιμέτρηση της δίκαιής τους αξίας.
- Για παράδειγμα, επειδή το ΔΠΧΑ 3 (κεφ 4) απαιτεί όπως ο εξαγοραστής επιμετρά τα εξαγοραζόμενα εισπρακτέα, περιλαμβανομένων και δανείων, στη δίκαιή τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς, ο εξαγοραστής δεν αναγνωρίζει ξεχωριστή πρόβλεψη μείωσης της αξίας τους σε σχέση με συμβατικές ταμειακές ροές που, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, θεωρούνται μη-εισπραξιμες.

### **5.2.2 Στοιχεία Ενεργητικού που Υπόκεινται σε Λειτουργικές Μισθώσεις στις Οποίες ο Εξαγοραζόμενος είναι ο Εκμισθωτής**

- Στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς στοιχείων ενεργητικού όπως ένα κτίριο ή ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που υπόκεινται σε λειτουργική μίσθωση (όπου ο εξαγοραζόμενος είναι ο εκμισθωτής), ο εξαγοραστής πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους όρους της (εκ)μίσθωσης. Με άλλα λόγια, ο εξαγοραστής δεν αναγνωρίζει ξεχωριστό στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση εάν οι όροι μίας λειτουργικής μίσθωσης είναι είτε ευνοϊκοί είτε δυσμενείς συγκρινόμενοι με τους όρους της αγοράς για μισθώσεις όπου ο εξαγοραζόμενος είναι ο μισθωτής.

### **5.2.3 Στοιχεία Ενεργητικού τα Οποία ο Εξαγοραστής Σκοπεύει να Μη Χρησιμοποιήσει ή να Χρησιμοποιήσει με Τρόπο Διαφορετικό από Εκείνο που θα Χρησιμοποιούσαν Άλλοι Συμμετέχοντες στην Αγορά**

- Για λόγους συναγωνισμού ή άλλους λόγους, ο εξαγοραστής μπορεί να μην προτίθεται να χρησιμοποιήσει ένα εξαγοραζόμενο στοιχείο ενεργητικού, για παράδειγμα, ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού που σχετίζεται με έρευνα και ανάπτυξη, ή να προτίθεται να το χρησιμοποιήσει με τρόπο διαφορετικό από εκείνο που θα χρησιμοποιούσαν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά. Εν τούτοις,



ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά το εν λόγω στοιχείο σε δίκαιη αξία καθοριζόμενη σύμφωνα με τη μέθοδο που χρησιμοποιούν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά.

#### 5.2.4 Συμφέρον Άνευ Ελέγχου στην Εξαγοραζόμενη Οντότητα

• Το ΔΠΧΑ 3 επιτρέπει στον εξαγοραστή να επιμετρά ένα συμφέρον άνευ ελέγχου στην εξαγοραζόμενη οντότητα στη **δίκαιη** του **αξία** κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Κάποτε ένα εξαγοραστής θα είναι σε θέση να επιμετρήσει τη δίκαιη αξία, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, του συμφέροντος άνευ ελέγχου, με βάση τις **τιμές μετοχών Ιδίων Κεφαλαίων** (όχι δικών του) σε μία ενεργό αγορά. Σε άλλες περιπτώσεις, όμως, δεν υπάρχουν τέτοιες τιμές, και ο εξαγοραστής θα επιμετρούσε τη δίκαιη αξία του συμφέροντος άνευ ελέγχου χρησιμοποιώντας **άλλες τεχνικές αποτίμησης**.

• Η δίκαιη αξία του συμφέροντος του εξαγοραστή στην εξαγοραζόμενη οντότητα και η δίκαιη αξία του συμφέροντος άνευ ελέγχου στην «κατά μετοχή» βάση θα μπορούσε να διαφέρουν. Η κύρια διαφορά πιθανόν να οφείλεται στην περίληψη πρίμ για μετοχές με έλεγχο ή, αντιστρόφως, στην Περίληψη έκπτωσης για μετοχές χωρίς έλεγχο (έκπτωση μειοψηφίας).

#### 5.2.5 Κατευθυντήριες Γραμμές για τον Καθορισμό της Δίκαιης Αξίας

ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ		
Αρ.	Στοιχείο Ενεργητικού/Υποχρέωση	Καθορισμός Δίκαιης Αξίας
1.	Διαπραγματεύσιμα αξιόγραφα που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας σε ενεργό αγορά	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τρέχουσα αγοραία αξία</li> </ul>
2.	Μη-διαπραγματεύσιμα αξιόγραφα	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υπολογιζόμενη αξία λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως:               <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ αριθμοδείκτες P/E (Price/Earnings ratios)</li> <li>➤ μερισματική απόδοση (dividend yield)</li> <li>➤ αναμενόμενους ρυθμούς αύξησης σε σύγκριση με παρόμοια αξιόγραφα οντοτήτων με παρόμοια χαρακτηριστικά</li> </ul> </li> </ul>

Αρ.	Στοιχείο Ενεργητικού Υποχρέωση	Καθορισμός Δίκαιης Αξίας
3.	Εισπρακτέα ποσά	<ul style="list-style-type: none"> <li>Παρούσα αξία, χρησιμοποιώντας κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια για την προεξόφληση μείον: <ul style="list-style-type: none"> <li>έξοδα είσπραξης χρεών</li> <li>προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες</li> </ul> </li> </ul> <p>Σημείωση: δεν χρειάζεται προεξόφληση για βραχυπρόθεσμα εισπρακτέα ποσά όταν η παρούσα αξία δεν διαφέρει σημαντικά από την ονομαστική αξία</p>
4.	Αποθέματα (α) έτοιμα προϊόντα (β) ημιτελή προϊόντα (γ) πρώτες ύλες	<ul style="list-style-type: none"> <li>Τιμή πώλησης μείον κόστος εκποίησης και μείον λογικό περιθώριο κέρδους</li> <li>Τιμή πώλησης έτοιμων προϊόντων μείον κόστος ολοκλήρωσης, μείον κόστος εκποίησης και μείον λογικό περιθώριο κέρδους</li> <li>Τρέχον κόστος αντικατάστασης</li> </ul>
5.	Γη και κτίρια	<ul style="list-style-type: none"> <li>Αγοραία τιμή</li> </ul>
6.	Μηχανήματα και εξοπλισμός	<ul style="list-style-type: none"> <li>Αγοραία τιμή που συνήθως καθορίζεται από εκτίμηση</li> <li>Εάν δεν υπάρχει ένδειξη της αγοραίας τιμής λόγω εξειδικευμένης φύσης χρησιμοποιείται το αποσβεσμένο καθαρό κόστος αντικατάστασης ή υπολογίζεται η δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας μία «εισοδηματική προσέγγιση»</li> </ul>
7.	Άλλα στοιχεία ενεργητικού	<ul style="list-style-type: none"> <li>Δίκαιη αξία με αναφορά σε ενεργό αγορά (όπως καθορίζεται στο ΔΛΙ 38)</li> <li>Εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά τότε χρησιμοποιείται το ποσό το οποίο θα καταβαλλόταν για αγορά του στοιχείου σε μία συναλλαγή ίσων αποστάσεων μεταξύ πρόθυμων και πληροφορημένων μερών (βλέπε ΔΛΙ 38 για περαιτέρω καθοδήγηση για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας άλλων στοιχείων που αποκτούνται σε μία επιχειρηματική συνένωση)</li> </ul>
8.	Λογαριασμοί πληρωτέοι, γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, μακροπρόθεσμα ομόλογα, διδουλευμένα έξοδα και απαιτήσεις πληρωτέες	<ul style="list-style-type: none"> <li>Παρούσα αξία των σχετικών ποσών χρησιμοποιώντας κατάλληλα προεξοφλητικά επιτόκια</li> </ul>

Αρ.	Στοιχείο Ενεργητικού/ Υποχρέωση	Καθορισμός Δίκαιης Αξίας
9.	Επαχθείς συμβάσεις και άλλες προσδιορίσιμες υποχρεώσεις του εξεγοραζόμενου	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Παρούσα αξία των σχετικών ποσών χρησιμοποιώντας κατάλληλα προεξοφλητικά επιτόκια</li> </ul>
10.	Στοιχεία ενεργητικού με αβεβαιές ταμειακές ροές	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Απαγορεύεται η αναγνώριση ξεχωριστών προβλέψεων καθώς οι αβεβαιότητες για την εισπραξιμότητα και τις μελλοντικές ταμειακές ροές λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της δίκαιης αξίας</li> </ul>
11.	Λειτουργικές μισθώσεις – ο εξεγοραζόμενος είναι ο εκμισθωτής	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας συμπεριλαμβάνεται η επίπτωση οποιωνδήποτε ευνοϊκών ή δυσμενών όρων σε σχέση με τους όρους της αγοράς</li> </ul>
12.	Στοιχεία ενεργητικού που δεν θα χρησιμοποιηθούν ή θα χρησιμοποιηθούν με διαφορετικό τρόπο	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επιμέτρηση σε δίκαιη αξία ανεξάρτητα από τη σκοπευόμενη χρήση</li> </ul>

### **5.3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ**

#### **5.3.1 Γενικά**

• Το ΔΠΧΑ 3 προνοεί για περιορισμένες εξαιρέσεις σε σχέση με τις αρχές της αναγνώρισης και επιμέτρησης. Οι Παράγραφοι 5.3.2 – 5.3.4 καθορίζουν τόσο τα συγκεκριμένα στοιχεία για τα οποία γίνεται πρόνοια για εξαιρέσεις όσο και τη φύση αυτών των στοιχείων. Ο εξαγοραστής πρέπει να λογιστικοποιεί τα εν λόγω στοιχεία εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις των Παραγράφων 5.3.2 – 5.3.4, με αποτέλεσμα ότι μερικά στοιχεία:

(α) θα αναγνωρίζονται είτε με την εφαρμογή επιπρόσθετων όρων αναγνώρισης πέραν των όσων περιλαμβάνονται στην Παράγραφο είτε εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, με αποτελέσματα διαφορετικά από εκείνα που θα προέκυπταν με την εφαρμογή της αρχής και των όρων αναγνώρισης

(β) θα επιμετρούνται σε ποσά διαφορετικά από τις δίκαιες αξίες τους κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

#### **5.3.2 Εξαιρέση στην Αρχή Αναγνώρισης: Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις**

- Το ΔΛΠ (37) για **(Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού)** δίνει τον εξής ορισμό για τον όρο «ενδεχόμενη υποχρέωση»:

(α) μία **δέσμευση** που είναι δυνατόν να προκύψει ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί από την πραγματοποίηση ή όχι ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν είναι εξ ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της οντότητας, ή

(β) μία **παρούσα δέσμευση** που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος η οποία όμως δεν έχει καταχωριστεί ως υποχρέωση λόγω του ότι:

(i) δεν είναι πιθανόν ότι θα χρειαστεί εκροή οικονομικών οφελών για τη διευθέτησή της, ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να υπολογιστεί με επαρκή αξιοπιστία.

- Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 37 **δεν εφαρμόζονται** στον καθορισμό ως προς το ποιες ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να αναγνωριστούν από την ημερομηνία εξαγοράς και μεταγενέστερα. Αντί τούτου, ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει, από την ημερομηνία εξαγοράς (και μεταγενέστερα), ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία αναλαμβάνεται κατά τη συνένωση εάν είναι **υπάρχουσα δέσμευση προκύπτουσα από παρελθοντικά γεγονότα** και η δίκαιή της αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Επομένως, αντίθετα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 37, ο εξαγοραστής αναγνωρίζει ενδεχόμενη υποχρέωση που αναλαμβάνεται κατά τη συνένωση κατά την ημερομηνία εξαγοράς έστω και εάν δεν είναι πιθανό ότι θα χρειαστεί εκροή πόρων που εμπειρικλείουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονιστεί η δέσμευση. Η καθοδήγηση για μεταγενέστερη λογιστικοποίηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

### **5.3.3 Εξαιρέσεις στις Αρχές Αναγνώρισης και Επιμέτρησης**

#### **(α) Φόροι Εισοδήματος**

- Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει και να επιμετρά ένα αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού ή μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από τα εξαγοραζόμενα στοιχεία ενεργητικού και από τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις σε μία επιχειρηματική συνένωση σύμφωνα με το ΔΛΠ (12)

- Ο εξαγοραστής πρέπει να λογιστικοποιεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ (12), δυνητικές φορολογικές επιπτώσεις προσωρινών διαφορών και μεταφερόμενων φορολογικών υπολοίπων της εξαγοραζόμενης οντότητας που υπάρχουν κατά την ημερομηνία εξαγοράς ή προκύπτουν ως αποτέλεσμα της εξαγοράς.

#### **(β) Ωφελήματα Προσωπικού**

- Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει και να επιμετρά σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 (Ωφελήματα προσωπικού) μία υποχρέωση (ή ένα στοιχείο ενεργητικού, εάν υπάρχει) που σχετίζεται με τις διευθετήσεις της εξαγοραζόμενης οντότητας σε σχέση με ωφελήματα προσωπικού.

### γ) Αποζημιωτικά Στοιχεία Ενεργητικού

- Σε μία επιχειρηματική συνένωση, ο πωλητής μπορεί να χρειαστεί να αποζημιώσει, κατόπιν σύμβασης, τον εξαγοραστή, για τις συνέπειες κάποιου απρόοπτου ενδεχόμενου ή κάποιας αβεβαιότητας σε σχέση με συγκεκριμένο στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση, στην ολότητά του/της ή σε μέρος του/της. Για παράδειγμα, ο πωλητής μπορεί να αποζημιώσει τον εξαγοραστή για ζημιές πέραν ενός καθορισμένου ποσού για υποχρέωση που προκύπτει από συγκεκριμένη ενδεχόμενη υποχρέωση· με άλλα λόγια ο πωλητής θα εγγυηθεί ότι η υποχρέωση του εξαγοραστή δεν θα υπερβεί κάποιο καθορισμένο ποσό. Αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας είναι ότι ο εξαγοραστής αποκτά ένα **«αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού»**. Τα αποζημιωτικά στοιχεία ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με την αναγνώριση του στοιχείου για το οποίο ισχύει η συμφωνία απόζημίωσης και πρέπει να επιμετρούνται και τα δύο πάνω στην ίδια βάση,

- λαμβανομένης υπόψη της ανάγκης για πρόβλεψη για επισφαλή ποσά. Επομένως, εάν η αποζημίωση σχετίζεται με στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία εξαγοράς και επιμετράται στη δίκαιή του/της αξία κατά την ίδια ημερομηνία, ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει το αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού κατά την ημερομηνία εξαγοράς και να το επιμετρά στη **δίκαιή του αξία** κατά την ημερομηνία αυτή. Για αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού που επιμετράται στη δίκαιή του αξία, οι συνέπειες αβεβαιοτήτων σε σχέση με μελλοντικές ταμειακές ροές, για λόγους εισπραξιμότητας, περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας και δεν χρειάζεται ξεχωριστή πρόβλεψη αποτίμησης.

- Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αποζημίωση δυνατό να σχετίζεται με στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση που αποτελεί εξαίρεση στις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Για παράδειγμα, μία περίπτωση αποζημίωσης μπορεί να αφορά σε ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία εξαγοράς επειδή η δίκαιή της αξία δεν είναι αξιόπιστα επιμετρήσιμη κατά την ημερομηνία αυτή. Από την άλλη, η αποζημίωση μπορεί να αφορά σε στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση που προκύπτει, για παρά- δειγμα, από ωφελήματα προσωπικού και που η βάση επιμέτρησής του/της είναι διαφορετική από τη δίκαιη τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Σε τέτοιες περιπτώσεις το αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζεται και να επιμετράται χρησιμοποιώντας **υποθέσεις** σύμφωνες με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για το αποζημιωμένο στοιχείο (item), υπό τον όρο ότι λαμβάνεται υπόψη η εκτίμηση της διεύθυνσης σε σχέση με την εισπραξιμότητα του αποζημιωτικού στοιχείου ενεργητικού και με

οποιοσδήποτε άλλους συμβατικούς περιορισμούς επί του αποζημιωμένου ποσού.

### **5.3.4 Εξαιρέσεις στην Αρχή Επιμέτρησης**

#### ***(α) Επανακτώμενα Δικαιώματα***

• Ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά την αξία ενός επανακτώμενου δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο στοιχείο ενεργητικού με βάση την έναπομένουσα συμβατική διάρκεια του σχετικού συμβολαίου, άσχετα εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη την πιθανότητα ανανέωσης της σύμβασης κατά τον καθορισμό της δίκαιης αξίας του δικαιώματος

#### ***(β) Κατακυρώσεις που Αφορούν σε Πληρωμή σε Συνάρτηση με Μετοχές (Share-based Payment Awards) – «Κατακυρώσεις»***

• Ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά μία υποχρέωση ή ένα Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων σχετιζόμενο με την αντικατάσταση των «κατακυρώσεων» του εξαγοραζόμενου με «κατακυρώσεις» του εξαγοραστή σύμφωνα με τη μέθοδο που καθορίζεται από το ΔΠΧΑ 2 (**Μετοχές Μελών σε Συνεργατικές Οντότητες και Παρόμοια Εργαλεία**). (Το ΔΠΧΑ (3) κεφ 5 αναφέρεται στο αποτέλεσμα της εν λόγω μεθόδου ως «επιμέτρηση βάσει της αγοράς» της «κατακύρωσης».)

#### ***γ) Στοιχεία Ενεργητικού Κατεχόμενα για Πώληση***

• Ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά ένα εξαγοραζόμενο μη κυκλοφορούν στοιχείο ενεργητικού (ή ομάδα εκποίησης) που ταξινομείται ως κατεχόμενο/η για πώληση κατά την ημερομηνία της εξαγοράς σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 (**Μη-κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού Κατεχόμενα για Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες**), σε δίκαιη αξία μείον κόστη πώλησης σύμφωνα με το εν λόγω ΔΠΧΑ (ΔΠΧΑ 5).

## **5.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ Ή ΑΥΞΗΣΗΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ**

### **5.4.1 Γενικά**

• Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει υπεραξία από την ημερομηνία εξαγοράς, επιμετρούμενη ως τη διαφορά (α) μείον

(β) πιο κάτω:

(α) το σύνολο

*(i) του μεταβιβαζόμενου τιμήματος* επιμετρούμενου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, για το οποίο γενικά γίνεται χρήση της δίκαιης αξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς

*(ii) του ποσού οποιουδήποτε συμφέροντος άνευ ελέγχου* στην εξαγοραζόμενη οντότητα, επιμετρούμενου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, και

*(iii) στην περίπτωση επιχειρηματικής συνένωσης που πραγματοποιείται σταδιακά, της δίκαιης αξίας, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, του συμφέροντος που κατείχε προηγουμένως ο εξαγοραστής στα Ίδια Κεφάλαια του εξαγοραζόμενου*

(β) το καθαρό ποσό, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των προσδιορίσιμων στοιχείων ενεργητικού που εξαγοράζονται και των υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται, επιμετρούμενων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3.

• Σε μία επιχειρηματική συνένωση κατά την οποία ο εξαγοραστής και ο εξαγοραζόμενος (ή οι πρώην ιδιοκτήτες της εξαγοραζόμενης οντότητας) **ανταλλάζουν μόνο Ίδια Κεφάλαια**, η δίκαιη αξία, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των Ιδίων Κεφαλαίων του εξαγοραζόμενου μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα επιμετρήσιμη από τη δίκαιη αξία των Ιδίων Κεφαλαίων του εξαγοραστή. Εάν έτσι έχουν τα πράγματα, ο εξαγοραστής πρέπει να καθορίζει το ποσό της υπεραξίας χρησιμοποιώντας τη δίκαιη αξία των Ιδίων Κεφαλαίων του εξαγοραζόμενου κατά την ημερομηνία εξαγοράς, παρά τη δίκαιη αξία των (δικών του) μεταβιβαζόμενων Ιδίων Κεφαλαίων. Για τον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας σε μία περίπτωση επιχειρηματικής συνένωσης η οποία δεν εμπεριέχει τη μεταβίβαση (αντίστοιχου) τιμήματος, ο εξαγοραστής πρέπει να χρησιμοποιεί την κατά την ημερομηνία εξαγοράς δίκαιη αξία του συμφέροντος του εξαγοραστή στην εξαγοραζόμενη οντότητα, η οποία (δίκαιη αξία) καθορίζεται χρησιμοποιώντας τεχνική αποτίμησης αντί τη δίκαιη αξία του μεταβιβαζόμενου τιμήματος κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Οι Παράγραφοι 5.4.2 και 5.4.3 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής.

#### **5.4.2 Επιμέτρηση της Κατά-την-Ημερομηνία-Εξαγοράς Δίκαιης Αξίας του Συμφέροντος της Εξαγοράζουσας (Οντότητας) στην Εξαγοραζόμενη (Οντότητα) Χρησιμοποιώντας Τεχνικές Αποτίμησης**

• Σε μία επιχειρηματική συνένωση που πραγματοποιείται χωρίς τη μεταβίβαση τιμήματος, η εξαγοράζουσα πρέπει να χρησιμοποιεί την κατά την

ημερομηνία εξαγοράς **δίκαιη αξία του συμφέροντός της** στην εξαγοραζόμενη (αντί της δίκαιης αξίας του μεταβιβαζόμενου τιμήματος κατά την ίδια ημερομηνία) για την επιμέτρηση της υπεραξίας ή της αύξησης ευκαιριακής αγοράς.

- Η εξαγοράζουσα πρέπει να επιμετρά την κατά την ημερομηνία εξαγοράς δίκαιη αξία του συμφέροντός της στην εξαγοραζόμενη χρησιμοποιώντας **μία ή περισσότερες τεχνικές αποτίμησης** που είναι κατάλληλες για τις περιπτώσεις αυτές και για τις οποίες υπάρχουν επαρκή στοιχεία. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται πέραν της μίας τεχνικής η εξαγοράζουσα πρέπει να αξιολογεί τα προκύπτοντα αποτελέσματα κάθε τεχνικής λαμβάνοντας υπόψη τη συνάφεια και αξιοπιστία των δεδομένων καθώς και την επάρκεια των στοιχείων που υπάρχουν.

#### **5.4.3 Ειδικό Παράγοντες κατά την Εφαρμογή της Μεθόδου Εξαγοράς σε Συνενώσεις Αμοιβαίων Οντοτήτων**

- Όταν πραγματοποιείται συνένωση δύο αμοιβαίων οντοτήτων, η δίκαιη αξία των Ιδίων Κεφαλαίων ή των συμφερόντων των μετόχων της εξαγοραζόμενης (ή η δίκαιη αξία της εξαγοραζόμενης οντότητας) μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα επιμετρήσιμη από τη δίκαιη αξία των μετοχικών συμφερόντων που μεταβιβάζονται από την εξαγοράζουσα. Σε αυτή την περίπτωση η εξαγοράζουσα πρέπει να προσδιορίσει το ποσό της υπεραξίας χρησιμοποιώντας τη **δίκαιη αξία των συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων της εξαγοραζόμενης**, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, αντί τη δίκαιη αξία των δικών της συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων τα οποία μεταβιβάζει ως τίμημα. Επιπρόσθετα, η εξαγοράζουσα σε μία συνένωση αμοιβαίων οντοτήτων πρέπει να αναγνωρίζει τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εξαγοραζόμενης ως άμεση προσθήκη στο κεφάλαιο στα Ίδια Κεφάλαια στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της και όχι ως προσθήκη στα συσσωρευμένα κέρδη. Με τον ίδιο τρόπο εφαρμόζουν τη μέθοδο εξαγοράς και άλλοι τύποι οντοτήτων.

- Αν και είναι όμοιες, κατά πολλούς τρόπους, με άλλες επιχειρήσεις, οι αμοιβαίες οντότητες έχουν ξεχωριστά χαρακτηριστικά που κυρίως οφείλονται στο γεγονός ότι τα μέλη τους είναι και πελάτες και ιδιοκτήτες. Τα μέλη αμοιβαίων οντοτήτων γενικά αναμένουν να αποκομίσουν οφέλη από την ιδιότητα του μέλους, συνήθως με τη μορφή ελαττωμένων χρεώσεων για αγαθά ή υπηρεσίες, ή μερισμάτων πατρωνίας. Το ποσό του μερίσματος πατρωνίας που κατανέμεται σε κάθε μέλος συχνά βασίζεται στον όγκο δοσοληψιών που έχει το μέλος με την αμοιβαία οντότητα κατά τη διάρκεια του έτους.

- Η επιμέτρηση της δίκαιης αξίας μίας αμοιβαίας οντότητας πρέπει να περιλαμβάνει τις υποθέσεις που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά σε σχέση με μελλοντικά οφέλη μελών καθώς και οποιεσδήποτε άλλες σχετικές υποθέσεις θα έκαναν για την αμοιβαία οντότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να



χρησιμοποιηθεί ένα μοντέλο εκτίμησης ταμειακών ροών για να καθοριστεί η δίκαιη αξία της αμοιβαίας οντότητας. Τα στοιχεία ταμειακών ροών που «εισάγονται» στο μοντέλο πρέπει να βασίζονται στις αναμενόμενες ταμειακές ροές της αμοιβαίας οντότητας, οι οποίες είναι πιθανό να αντανakλούν τις εκπτώσεις για οφέλη πελατών, όπως μειωμένες τιμές για αγαθά και υπηρεσίες.

#### **5.4.4 Αύξηση από Ευκαιριακή Αγορά**

- Ορισμένες φορές, ένας εξαγοραστής πραγματοποιεί «ευκαιριακή αγορά», η οποία ισοδυναμεί με επιχειρηματική συνένωση στην οποία το ποσό που αναφέρεται στην Παράγραφο 5.4.4 (β) υπερβαίνει το σύνολο των ποσών που καθορίζονται στην Παράγραφο 5.4.1 (α). Εάν το προκύπτον πλεόνασμα [(β) – (α)] εξακολουθεί να υπάρχει μετά από εφαρμογή των απαιτήσεων της τρίτης υποπαραγράφου της Παραγράφου 5.4.4, ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει την προκύπτουσα **αύξηση στο κέρδος ή ζημιά** κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Η αύξηση πρέπει να αποδοθεί στον εξαγοραστή.

- Μία ευκαιριακή αγορά μπορεί να πραγματοποιηθεί, για παράδειγμα, σε περίπτωση επιχειρηματικής συνένωσης η οποία αποτελεί **αναγκαστική εκποίηση** κατά την οποία ο πωλών ενεργεί «υπό καταναγκασμό». Όμως, οι εξαιρέσεις στην αναγνώριση ή επιμέτρηση συγκεκριμένων στοιχείων που περιγράφονται στις Παραγράφους 5.3.2 – 5.3.4 θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την αναγνώριση μίας αύξησης (ή να μεταβάλουν το ποσό μίας αναγνωρισμένης αύξησης) από ευκαιριακή αγορά.

- Προτού αναγνωρίσει αύξηση από ευκαιριακή αγορά, ο εξαγοραστής πρέπει να επαναξιολογεί κατά πόσον ορθώς έχει αναγνωρίσει όλα τα εξαγοραζόμενα στοιχεία ενεργητικού και όλες τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις και να αναγνωρίζει οποιαδήποτε επιπρόσθετα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις που έχουν προκύψει από την επαναξιολόγηση. Τότε ο εξαγοραστής πρέπει να προβαίνει σε επανεξέταση των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για να επιμετρούνται τα ποσά που σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 πρέπει να αναγνωρίζονται και να επιμετρούνται κατά την ημερομηνία εξαγοράς, για όλα τα ακόλουθα:

(α) τα προσδιορίσιμα στοιχεία ενεργητικού που εξαγοράζονται και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται

(β) το συμφέρον άνευ ελέγχου του εξαγοραστή (εάν υπάρχει) στην εξαγοραζόμενη οντότητα

(γ) για επιχειρηματικές συνενώσεις που πραγματοποιούνται σταδιακά, το συμφέρον Ιδίων Κεφαλαίων που κατείχε προηγουμένως ο εξαγοραστής στην εξαγοραζόμενη οντότητα, και

(δ) το μεταβιβαζόμενο τίμημα.

- Ο σκοπός της επανεξέτασης των διαδικασιών επιμέτρησης είναι να διασφαλιστεί ότι οι επιμετρήσεις λαμβάνουν υπόψη και αντανakλούν όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

#### **5.4.5 Μεταβιβαζόμενο Τίμημα**

- Το μεταβιβαζόμενο τίμημα σε μία επιχειρηματική συνένωση πρέπει να επιμετράται σε **δίκαιη αξία**, η οποία πρέπει να υπολογίζεται ως το σύνολο των δίκαιων αξιών των στοιχείων ενεργητικού που μεταβιβάζονται από τον εξαγοραστή, των υποχρεώσεων προς προηγούμενους ιδιοκτήτες της εξαγοραζόμενης οντότητας με τις οποίες επιβαρύνεται ο εξαγοραστής και των συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων που εκδίδονται από τον εξαγοραστή. Όμως, οποιοδήποτε ποσοστό των κατακυρώσεων που αφορούν σε πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές του εξαγοραστή που ανταλλάσσεται με κατακυρώσεις που κατέχονται από το προσωπικό της εξαγοραζόμενης οντότητας, το οποίο (ποσοστό) περιλαμβάνεται στο μεταβιβαζόμενο τίμημα κατά τη συνένωση πρέπει να επιμετράται σύμφωνα με την Παράγραφο 5.3.4 (β) παρά σε δίκαιη αξία. Παραδείγματα πιθανών μορφών του τιμήματος περιλαμβάνουν μετρητά, άλλα στοιχεία ενεργητικού, κάποια άλλη επιχείρηση ή θυγατρική του εξαγοραστή, **ενδεχόμενο τίμημα εξαγοράς**, συνήθη ή προνομιούχα Εργαλεία Ιδίων Κεφαλαίων, δικαιώματα προ αίρεσης, δικαιώματα μελλοντικής αγοράς και συμφέροντα μελών σε *αμοιβαίες οντότητες*.

- Το μεταβιβαζόμενο τίμημα μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις του εξαγοραστή που είναι καταχωρισμένα/ες σε λογιστικές αξίες διαφορετικές από τη δίκαιή τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς (για παράδειγμα, μη χρηματικά στοιχεία ενεργητικού ή μία επιχείρηση του εξαγοραστή). Εάν συμβαίνει αυτό, ο εξαγοραστής πρέπει να επανεπιμετρά τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία εξαγοράς στη **δίκαιή τους αξία** και να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αύξηση ή ζημιά, εάν υπάρχει, στο **κέρδος ή ζημιά**. Όμως, μερικές φορές τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις παραμένουν εντός της συνενωμένης οντότητας μετά την επιχειρηματική συνένωση (για παράδειγμα, επειδή τα στοιχεία ενεργητικού ή οι υποχρεώσεις μεταβιβάστηκαν στην εξαγοραζόμενη οντότητα, παρά στους πρώην ιδιοκτήτες της), και επομένως διατηρεί τον έλεγχο τους ο εξαγοραστής. Σε τέτοια περίπτωση ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά τα εν λόγω στοιχεία Ενεργητικού και υποχρεώσεις στη **λογιστική τους αξία** αμέσως πριν από την ημερομηνία εξαγοράς και δεν πρέπει να αναγνωρίζει αύξηση ή ζημιά στο κέρδος ή ζημιά, πάνω σε στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις που ελέγχει ο ίδιος τόσο πριν, όσο και μετά, από την επιχειρηματική συνένωση.

#### **5.4.6 Ενδεχόμενο Τίμημα Εξαγοράς**

• Το τίμημα που μεταβιβάζει ο εξαγοραστής σε αντάλλαγμα για την εξαγοραζόμενη οντότητα περιλαμβάνει οποιαδήποτε στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις προκύπτουν από τη **«διευθέτηση ενδεχόμενου τιμήματος»** (βλέπε Παράγραφο 5.4.6). Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει τη **δίκαιη αξία** του ενδεχόμενου τιμήματος **κατά την ημερομηνία εξαγοράς** ως μέρος του μεταβιβαζόμενου τιμήματος σε αντάλλαγμα για την εξαγοραζόμενη οντότητα.

• Ο εξαγοραστής πρέπει να ταξινομεί την υποχρέωση να καταβάλει ενδεχόμενο τίμημα ως **υποχρέωση** ή ως **Ίδια Κεφάλαια** με βάση τους ορισμούς που δίνονται στο ΔΛΠ ή σε άλλα εφαρμόσιμα ΔΠΧΑ, για τους όρους «Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων» και «χρηματοοικονομική υποχρέωση». Ο εξαγοραστής πρέπει να ταξινομεί ως **στοιχείο ενεργητικού** ένα δικαίωμα να του επιστραφεί το μεταβιβαζόμενο τίμημα εάν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

#### **ΑΚΡΟΝΥΜΙΑ**

**ΑΕ** = Αντισταθμιστικό Εγαλείο

**ΑΕΜ** = Ακαθάριστη Επένδυση στη Μίσθωση

**ΑΙ – ΔΠΧΑ** = Αρχικός Ισολογισμός με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

**ΑΟΛΛΑ** = Ανώτατο Όργανο Λήψης Λειτουργικών Αποφάσεων

**ΑΣ** = Αντισταθμισμένο Στοιχείο

**ΑΥ – ΣΚ** = Αποθεματικό Υιοθέτησης – Συσσωρευμένα Κέρδη

**ΒΑΑ** = Βραχυπρόθεσμη Αποζημιωνόμενη Απουσία

**ΓΑΛΠ** = Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Πρακτικές

**ΓΑΛΠ – ΗΠΑ** = Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Πρακτικές – Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής

**ΓΔΤ** = Γενικός Δείκτης Τιμών

**ΓΕΔ** = Γενικός Εκτελεστικός Διευθυντής

**ΓΟΔ** = Γενικός Οικονομικός Διευθυντής

**ΔΑ** = Δίκαιη Αξία

**ΔΑΔΑ** = Δίκαιη Αξία Δικαιώματος Αγοράς

**ΔΑΔΠ** = Δίκαιη Αξία Δικαιώματος Πώλησης

**ΔΑΚΗΖ** = Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

**ΔΑΚΣΕΑ** = Δίκαιη Αξία Καθαρών Στοιχείων Ενεργητικού που Αποκτώνται

**ΔΑΜ** = Δικαίωμα Αγοράς Μετοχών

**ΔΑΤΜ** = Δικαίωμα Ανατίμησης στην Τιμή της Μετοχής

**ΔΔ** = Διακοπείσα Δραστηριότητα

**ΔΕΑ** = Δεν Επιμετράται Αξιόπιστα

**ΔΕΠΔΕ** = Δάνεια και Εισπρακτέα Ποσά που Δημιουργήθηκαν από την Επιχείρηση

**ΔΚΕ** = Δραστηριότητες υπό Κοινό Έλεγχο

**ΔΛΠ** = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

**ΔΝΤ** = Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

**ΔΟΕΚ** = Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς

**ΔΠ** = Δικαίωμα Προαίρεσης

**ΔΠΑ** = Δικαίωμα Προαίρεσης για Αγορά

**ΔΠΠ** = Διαθέσιμο Προς Πώληση

**ΔΠΧΑ** = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

**ΔΣ** = Διοικητικό Συμβούλιο

**ΔΧΑ** = Διεθνής Χρηματοοικονομική Αναφορά

**ΕΕ** = Ευρωπαϊκή Ένωση

**Ε.ΕΚ.Δ.Σ.Μ** = Ενδεχομένως Εκδοτέες Δυνητικά Συνήθεις Μετοχές

**Ε.ΕΚ.Μ** = Ενδεχομένως Εκδοτέες Μετοχές

**Ε.ΕΚ.Σ.Μ** = Ενδεχομένως Εκδοτέες Συνήθεις Μετοχές

**Ε.ΕΠ.Μ** = Ενδεχομένως Επιστρεπτές Μετοχές

**ΕΑ** = Εσωτερική Αξία

**ΕΑΟ** = Εσωτερική Αναδιάρθρωση Ομίλου

**ΕΔΛΠ** = Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

**ΕΕΔΧΑ** = Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

**ΕΙ** = Ενοποιημένος Ισολογισμός

**ΕΙΚ** = Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων

**ΕΙΚ – ΔΕΑ** = Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων που Δεν Επιμετράται Αξιόπιστα

**ΕΙΚ – ΕΑ** = Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων που Επιμετράται Αξιόπιστα

**ΕΚΑ** = Ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων

**ΕΚΜΑ** = Ενοποιημένη Κατάσταση Μεταβολών στα Αποθεματικά

**ΕΚΜΛ** = Επένδυση που Κατέχεται Μέχρι τη Λήξη της

**ΕΣ** = Έγγραφο Συζήτησης

**ΕΣΑ** = Εσωτερικός Συντελεστής Απόδοσης

**ΕΣΜ** = Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων

**ΕΣΧΑ** = Εσωτερικό Σύστημα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

**ΕΥΑ** = Εγγυημένη Υπολειμματική Αξία

**ΕΧΚ** = Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

**ΖΑΜ** = Ζημιά Ανά Μετοχή

**ΗΒ** = Ηνωμένο Βασίλειο

**ΗΠΑ** = Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

**ΘΤΑΔ** = Θεωρητική Τιμή Άνευ Δικαιώματος

**ΙΕΔΛΠ** = Ίδρυμα Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

**ΙΚ** = Ίδια Κεφάλαια

**ΚΑ** = Κατάσταση Αποτελεσμάτων

**ΚΑΜ** = Κέρδος Ανά Μετοχή

**ΚΕ** = Κατεχόμενο(η) για Εμπορία

**ΚΕΜ** = Καθαρή Επένδυση στη Μίσθωση

**ΚΛΑ** = Καθαρή Λογιστική Αξία

**ΚΠΑ** = Καθαρή Παρούσα Αξία

**ΚΠΕ** = Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων

**ΚΡΑ** = Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

**ΚΣΕ** = Καθαρά Στοιχεία Ενεργητικού

**ΚΣΕΗΙ** = Καθαρά Στοιχεία Ενεργητικού την Ημερομηνία του Ισολογισμού

**ΛΑ** = Λογιστική Αξία

**ΛΕ** = Λογιστική Εκτίμηση

**ΛΗΔ** = Λογιστική «Ημερομηνίας Διακανονισμού»

**ΛΗΕΣ** = Λογιστική «Ημερομηνίας Εμπορικής Συναλλαγής»

**ΛΠ** = Λογιστική Πολιτική

**ΜΑΤ** = Μέση Απόκλιση Τετραγώνου

**ΜΔΤΡ** = Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών

**ΜΕΕ** = Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών

**ΜΚΣΣ** = Μη-Κατανεμημένο Στοιχείο Συμφιλίωσης

**ΜΣΑΣΜ** = Μέσος Σταθμικός Αριθμός Συνήθων Μετοχών

**ΜΣΒΑΑ** = Μη-Συσσωρευόμενες Βραχυπρόθεσμες Αποζημιωνόμενες Απουσίες

**ΥΘ** = Υποθυγατρική

**ΥΜΕ** = Υποχρεωτικώς Μετατρέψιμο Εργαλείο

**ΦΒ** = Φορολογική Βάση

**ΦΠΑ** = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

**ΧΑ** = Χρηματοοικονομική Αναφορά

**ΧΑΑ** = Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

**ΧΑΚ** = Χρηματιστήριο Αξιών Κύπρου

**ΧΕ** = Χρηματοοικονομικό Εργαλείο

**ΧΕ – ΔΑΚΗΖ** = Χρηματοοικονομικό Εργαλείο σε Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

**ΧΚ** = Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

**ΧΡ** = Χρέωση

**ΧΣΕ** = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού

**ΧΣΕ – ΔΑΚΗΖ** = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού σε Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

**ΧΣΕ – ΔΠΠ** = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού Διαθέσιμο Προς Πώληση

**ΧΣΕ – ΚΕ** = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού Κατεχόμενο για Εμπορία

**ΧΥ** = Χρηματοοικονομική Υποχρέωση

**ΧΥ – ΔΑΚΗΖ** = Χρηματοοικονομική Υποχρέωση σε Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

**ΧΥ – ΚΕ** = Χρηματοοικονομική Υποχρέωση Κατεχόμενη για Εμπορία

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Επιθυμώ να εκφράσω την ειλικρινή μου ευγνωμοσύνη στον Καθηγητή μου **κ. Λυγγίτσο Αλέξανδρο** για την αρωγή του κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2009 Δρ Χρίστος Βλάχος - Λουκάς Λουκά ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ – Globaltraining**
- **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΔΗΓΟΣ ΠΡΩΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ 2003 ΙΩΑΝΝΗΣ Λ. ΦΙΛΟΣ**

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)  
[www.kele.gr](http://www.kele.gr)  
[www.primus.com](http://www.primus.com)