

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ



Εισηγητής: κ. Βάρδας Ιωάννης

Καρδαρέλη Αμαλία
Μέντι Πανελλόπη
Σουλελέ Ευανθία



Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας
Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής
Πάτρα, 17/03/06

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6990
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σελίδα</u>
Πρόλογος.....	3
Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	
&Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.....	4-15
ΔΛΠ 1 – Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	16-33
ΔΛΠ 2 – Αποθέματα.....	34-45
ΔΛΠ 3 – Ένοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.....	46
ΔΛΠ 4 – Λογιστική Αποσβέσεων.....	47
ΔΛΠ 5 – Πληροφορίες που πρέπει να Γνωστοποιούνται με τις Οικονομικές Καταστάσεις.....	48
ΔΛΠ 6 – Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών.....	49
ΔΛΠ 7 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών.....	50-56
ΔΛΠ 8 – Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους.....	57-66
ΔΛΠ 9 – Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης.....	67
ΔΛΠ 10 – Γεγονότα Μεταγενέστερα της Ημερομηνίας του Ισολογισμού.....	68-73
ΔΛΠ 11 – Κατασκευαστικά Συμβόλαια.....	74-78
ΔΛΠ12 – Φόροι Είσοδηματος.....	79-85
ΔΛΠ 13 – Εμφάνιση του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων.....	86
ΔΛΠ 14 – Οικονομικές Καταστάσεις κατά Τομέα.....	87-94
ΔΛΠ 15 – Πληροφορίες που Φανερώνουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών.....	95
ΔΛΠ 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις.....	96-113
ΔΛΠ 17 – Μισθώσεις.....	114-121
ΔΛΠ 18 – Έσοδα.....	122-128
ΔΛΠ 19 – Ωφελήματα Προσωπικού.....	129-136
ΔΛΠ 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.....	137-144
ΔΛΠ 21 – Οι επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος.....	145 -151

ΔΛΠ 22 – Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων.....	152
ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού.....	153-160
ΔΛΠ 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών.....	161-164
ΔΛΠ 25 – Λογιστική Επενδύσεων.....	165
ΔΛΠ 26 – Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης.....	166
ΔΛΠ 27 – Ενοποιημένες Λογιστικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές.....	167-171
ΔΛΠ 28 – Λογιστική Επιχειρήσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις.....	172-176
ΔΛΠ 29 – Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπλυθωρισμένες Οικονομίες.....	177-181
ΔΛΠ 30 – Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων.....	182-190
ΔΛΠ 31 – Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες.....	191-197
ΔΛΠ 32 – Χρηματοοικονομικά Εργαλεία Γνωστοποίηση και Παρουσίαση.....	198-203
ΔΛΠ 33 – Κέρδη ανά Μετοχή.....	204-209
ΔΛΠ 34 – Ενδιάμεση Οικονομική Θέση.....	210-215
ΔΛΠ 35 – Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις.....	216
ΔΛΠ 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.....	217-229
ΔΛΠ 37 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.....	230-243
ΔΛΠ 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.....	244-258
ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά Εργαλεία Αναγνώριση και Επιμέτρηση.....	259-267
ΔΛΠ 40 – Επενδύσεις σε Ακίνητα.....	268-276
ΔΛΠ 41 – Γεωργία.....	277- 282
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 – Παράδειγμα Ολοκληρωμένου Συνόλου ΧΚ.....	283-307
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 – Σημαντικές Πρόνοιες του ΔΛΠ 1.....	308-310
ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ.....	311
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	312

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες οικονομίες των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και διεθνώς, έχουν δημιουργήσει πολλές ευκαιρίες για μία ανευ προηγούμενου ανάπτυξη των επιχειρήσεων μέσω της τεχνολογίας και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου. Η παγκοσμιοποίηση αυτή, όμως, έχει δημιουργήσει τέτοιους οικονομικούς και επιχειρηματικούς δεσμούς που η οικονομική αλληλεξάρτηση μεταξύ των χωρών έχει αυξηθεί σημαντικά. Τα δεδομένα αυτά καθιστούν επιβεβλημένη την εφαρμογή διεθνών προτύπων τα οποία να διασφαλίζουν υψηλής ποιότητας οικονομική πληροφόρηση η οποία να είναι συγκρίσιμη και κατανοητή, ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσής της.

Για το σκοπό αυτό, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών IFAC, έθεσε σαν στόχο την ανάπτυξη και βελτίωση ενός συντονισμένου ανά το παγκόσμιο λογιστικού επαγγέλματος με εναρμονισμένα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Η ευρωπαϊκή επιτροπή απαιτεί όμως από το 2005, όλες οι δημόσιες εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης να ετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Τα ΔΛΠ αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών και κανόνων που πρέπει να ακολουθούνται από λογιστές και ελεγκτές κατά την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί ότι έχει έντονα επισημανθεί η ανάγκη για την έκδοση ενός πρακτικού οδηγού στην Ελληνική γλώσσα για την κατανόηση και πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τους χρήστες τους.

Η μη ύπαρξή του είχε ως αποτέλεσμα να δυσκολέψει αρκετά την υλοποίηση της παρούσης εργασίας. Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η Ελλάδα πολύ πρόσφατα υιοθέτησε τα Δ.Λ.Π. και αυτό κατέστησε σχεδόν αδύνατη τη συλλογή πληροφοριών.

**ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
&
ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΑΝΑΦΟΡΑΣ**

1. Γενικά

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – ΧΚ μιας οντότητας.

Τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στα βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά περίπλοκα έτσι ώστε να μπορούν να εφαρμοσθούν σε όλες τις χώρες.

Τα ΔΛΠ δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μιας χώρας αλλά

- (α) πάρα πολλές χώρες τα έχουν υιοθετήσει βάσει νόμου (π.χ. Ελλάδα)
- (β) σε άλλες χώρες έχουν υιοθετηθεί από τα μέλη των Λογιστικών Επαγγελματικών Σωματείων (π.χ. Κύπρος)
- (γ) ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να συνάδουν με αυτά (π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ¹ που είχε την ευθύνη για την έκδοση των ΔΛΠ από το 1973 μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 ΔΛΠ από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 34. Επίσης από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards – IFRSs).

¹ Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee – IASC): Ιδρύθηκε το 1973 από τα ελεγκτικά επαγγελματικά σώματα διάφορων χωρών με σκοπό να φέρει την παγκόσμια ομοιομορφία και εναρμόνιση στα λογιστικά πρότυπα. Το Μάρτιο του 2001 αντικαταστάθηκε από το Ίδρυμα Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΙΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF). Σκοπός του ιδρύματος είναι να εκδίδει υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα ΔΛΠ που απαιτούν την παρουσίαση διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων.

2. «Σχέδιο Βελτίωσης» των ΔΛΠ

Κατά την ανάληψη της ευθύνης για έκδοση των ΔΛΠ το 2001 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΛΠ¹ εκτόνησε το «Σχέδιο Βελτίωσης» των ΔΛΠ κύριοι στόχοι του οποίου ήταν:

- (α) η βελτίωση της ποιότητας και συνέπειας των ήδη υπαρχόντων ΔΛΠ,
- (β) η σύγκλιση με τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ και
- (γ) η συμπερίληψη αρκετών οδηγιών από τη Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών – ΜΜΕ² στα αντίστοιχα ΔΛΠ.

Το «Σχέδιο Βελτίωσης» βασίστηκε κυρίως στην «καλύτερη λογιστική πρακτική», όπως αυτή εφαρμόζεται σε διάφορες χώρες του κόσμου, καθώς και σε εισηγήσεις και σχόλια διαφόρων εποπτικών αρχών όπως ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς, εθνικές επιτροπές λογιστικών προτύπων κ.λ.π.

3. Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Το «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» – Πλαίσιο (Framework for the Preparation and the Presentation of Financial Statements) εκδόθηκε τον Ιούλιο του 1989 από την ΕΔΛΠ και αποτελεί την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών και θεωρητικών αρχών και κανονισμών της λογιστικής. Είναι το θεωρητικό υπόβαθρο πάνω στο οποίο θα πρέπει να βασίζονται όλα τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ και αποτελείται από:

¹ Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΛΠ (International Accounting Standards Board – IASB): Είναι υφιστάμενος οργανισμός του ΙΕΔΛΠ και από την 1^η Απριλίου 2001 έχει την ολοκληρωτική ευθύνη (που ανέλαβε από την πρώην ΕΔΛΠ) όλων των τεχνικών θεμάτων που αφορούν την εκτόνηση και την έκδοση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

² Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών – ΜΜΕ (Standing Interpretations Committee – SIC): Ιδρύθηκε το 1966 με σκοπό να εκδίδει ερμηνείες και διευκρινήσεις πάνω σε θέματα που καλύπτονται από υφιστάμενα ΔΛΠ όπου, ενδεχομένως, υπάρχει κάποια ασάφεια ή υπάρχει θέμα που χρήζει διευκρίνισης καθώς και κανονισμούς για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα ΔΛΠ αλλά χρήζουν άμεσης διευθέτησης. Το Νοέμβριο του 2001 αναδιοργανώθηκε και μετονομάστηκε σε Επιτροπή Ερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – ΕΕ-ΔΠΧΠ αποκτώντας ένα ακόμη ρόλο, να επιβεβαιώνει τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ και να εμποδίζει τη χρησιμοποίηση μεθόδων «δημιουργικής λογιστικής». Κατά τον Οκτώβριο του 2002 υπήρχαν σε ισχύ 30 ΜΜΕ.

A) το σκοπό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – ΧΚ

Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι να δίνουν πληροφορίες για την χρηματοοικονομική κατάσταση μίας οντότητας που είναι χρήσιμες σε διάφορους χρήστες για να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

B) τις υποστηρίζουσες προϋποθέσεις – αρχές

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να ετοιμάζονται και να παρουσιάζονται με βάση κάποιες προϋποθέσεις – αρχές (accounting concepts). Οι βασικές λογιστικές αρχές είναι οι γενικές θεμελιώδεις προϋποθέσεις που διέπουν την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Θεωρείται δεδομένο ότι οι εν λόγω λογιστικές αρχές ακολουθούνται, εκτός αν υπάρχει γνωστοποίηση για το αντίθετο. Τονίζεται ότι αρκετά ποσά που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις υπολογίζονται με βάση την υποκειμενική εφαρμογή αυτών των αρχών από τους λογιστές π.χ. υπολογισμός αποσβέσεων, προβλέψεων κ.λ.π. Οι βασικές υποστηρίζουσες αρχές είναι οι εξής:

- Λογιστική Βάση Δεδουλευμένων Εσόδων – Εξόδων και Συσχέτιση (accruals and matching)

Η οντότητα πρέπει να καταρτίζει τις ΧΚ τις, εκτός από την κατάσταση ταμειακών ροών, χρησιμοποιώντας τη λογιστική βάση δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων έτσι τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, εισοδήματα και έξοδα όταν πληρούν τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης του «Πλαισίου» και όχι στην περίοδο που εισπράττονται ή πληρώνονται.

- Βιωσιμότητα (going concern)

Κατά την ετοιμασία των ΧΚ η διεύθυνση θα πρέπει να εκτιμά τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως δρώσα οικονομική μονάδα. Οι ΧΚ θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της βιωσιμότητας σε αντίθετη περίπτωση θα πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, οι σχετικοί λόγοι και η βάση ετοιμασίας που ακολουθήθηκε.

- Σημαντικότητα και Άθροιση (materiality)

Κάθε σημαντική κατηγορία παρόμοιων στοιχείων πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις ΧΚ. Στοιχεία ανόμοιας φύσης ή σκοπού τα θα πρέπει να

παρουσιάζονται ξεχωριστά εκτός εάν είναι ασήμαντα. Εάν κάποιο στοιχείο δεν είναι από μόνο του σημαντικό, αθροίζεται με άλλα στοιχεία είτε στο κύριο μέρος των ΧΚ είτε στις Σημειώσεις.

➤ Συνέπεια στην παρουσίαση (consistency)

Η παρουσίαση και ταξινόμηση των στοιχείων στις ΧΚ θα πρέπει να διατηρείται από μία περίοδο στην επόμενη εκτός εάν είναι προφανές ότι μια άλλη παρουσίαση ή ταξινόμηση θα είναι πιο κατάλληλη ή ένα πρότυπο ή μία ερμηνεία απαιτεί τη μεταβολή στην παρουσίαση.

➤ Συμψηφισμός (offsetting)

Συμψηφισμός είναι το νομικό δικαίωμα ενός χρεώστη, βάσει συμβολαίου, να διακανονήσει ή να εξαλείψει ένα ποσό που είναι πληρωτέο σε ένα πιστωτή με το συμψηφισμό του εν λόγω ποσού με ένα ποσό που είναι εισπρακτέο από τον πιστωτή. Δεν πρέπει να συμψηφίζονται στοιχεία του ενεργητικού με υποχρεώσεις και εισοδήματα με έξοδα, εκτός εάν ο συμψηφισμός επιτρέπεται ή απαιτείται από κάποιο πρότυπο ή ερμηνεία.

➤ Συγκριτικές πληροφορίες (comparative information)

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται συγκριτικές πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που αναφέρονται στις ΧΚ, εκτός εάν ένα πρότυπο ή μία ερμηνεία απαιτεί διαφορετικό χειρισμό. Όταν έχει μεταβληθεί η παρουσίαση ή η ταξινόμηση στις ΧΚ τα συγκριτικά ποσά αναταξινομούνται, εκτός εάν η αναταξινόμηση είναι ανέφικτη.

➤ Σύνεση – συντηρητισμός (prudence)

Σύνεση – συντηρητισμός είναι η άσκηση επιφυλακτικότητας πριν την τελική απόφαση για κάποιες συναλλαγές που έχουν το στοιχείο της αβεβαιότητας, με τέτοιο τρόπο ώστε τα στοιχεία του ενεργητικού και τα εισοδήματα να μην υπερτιμούνται και οι υποχρεώσεις και τα έξοδα να μην υποτιμούνται.

Η αρχή αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με προσοχή για να μην δημιουργείται το φαινόμενο των «κρυφών αποθεματικών»¹.

➤ Ουσία πάνω από τη νομική υπόσταση (substance over legal form)

¹ Το φαινόμενο των «κρυφών αποθεματικών» αναφέρεται στην υπερπρόβλεψη για μελλοντικές ζημιές – υποχρεώσεις που μειώνουν τα τρέχοντα κέρδη και εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα στον Ισολογισμό.

Ο λογιστικός χειρισμός και οι σχετικές καταχωρίσεις θα πρέπει να γίνονται με βάση την πραγματική τους ουσία και όχι απλώς με βάση τη νομική τους υπόσταση, αν και στις περισσότερες περιπτώσεις η ουσία δε διαφέρει από τη νομική υπόσταση.

Η σωστή εφαρμογή και τήρηση αυτής της αρχής μειώνει σημαντικά τη χρήση και αποτελεσματικότητα της «δημιουργικής λογιστικής».

➤ Αληθινή και δίκαιη παρουσίαση (true and fair presentation)

Ο όρος αληθινή και δίκαιη παρουσίαση είναι ένας γενικός όρος που δεν ορίζεται από το «Πλαίσιο» ή κάποιο ΔΛΠ. Σε γενικές γραμμές ο όρος αναφέρεται στην εφαρμογή των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Πρακτικών – ΓΑΛΠ (Generally Accepted Accounting Practices – GAAP) που αποτελούνται από τα ΔΛΠ και όλους τους ισχύοντες νόμους και οδηγίες που αφορούν την ετοιμασία και παρουσίαση των ΧΚ. Το ΣΔΛΠ τονίζει ότι η σωστή εφαρμογή και τήρηση των υποστηρίζουσών προϋποθέσεων και των ΔΛΠ συνήθως καταλήγουν στην ετοιμασία ΧΚ που δίνουν αληθινή και δίκαιη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μίας οντότητας.

Γ) τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

«Ποιοτικά χαρακτηριστικά» είναι οι ιδιότητες που κάνουν τις πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες. Τα πιο κύρια είναι:

- Η κατανόηση. Οι πληροφορίες που παρέχονται στις ΧΚ θα πρέπει να είναι άμεσα κατανοητές στους χρήστες που έχουν μία μέτρια γνώση οικονομικών και λογιστικής και είναι διατεθειμένοι να μελετήσουν τις πληροφορίες με σχετική προσοχή και επιμέλεια.
- Η συνάφεια. Οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι συναφείς, δηλαδή να μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, βοηθώντας τους να αξιολογήσουν προηγούμενα, τρέχοντα και μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες αξιολογήσεις τους.
- Η αξιοπιστία. Οι πληροφορίες είναι αξιόπιστες όταν δεν περιέχουν σημαντικά λάθη, παραλείψεις ή προκαταλήψεις και

μπορούν να θεωρηθούν ότι αντικατοπτρίζουν πιστά αυτό που θεωρείται ή αναμένεται ότι αντιπροσωπεύουν.

- Η συγκρισιμότητα. Οι πληροφορίες θα πρέπει να βοηθούν τους χρήστες να συγκρίνουν τόσο τη χρηματοοικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της οντότητας διαχρονικά, όσο και την κατάσταση και τα αποτελέσματα διαφόρων οντοτήτων για τι ίδιο έτος.

Δ) τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα κύρια στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια μετόχων, τα εισοδήματα – προσόδους και τα έξοδα όπου:

- Στοιχείο ενεργητικού είναι ένας πόρος, που ελέγχεται από την οντότητα, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε εισροή οικονομικών οφελών προς την οντότητα.
- Υποχρέωση είναι μία παρούσα υποχρέωση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός της οποίας θα προκαλέσει εκροή πόρων που περικλείουν οικονομικά οφέλη.
- Ιδία κεφάλαια των μετόχων είναι το υπολειμματικό συμφέρον στα στοιχεία ενεργητικού μίας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.
- Έσοδο – εισόδημα – πρόσοδος είναι μία αύξηση στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου, υπό τη μορφή εισροών ή αυξήσεων στα στοιχεία ενεργητικού ή μειώσεις στις υποχρεώσεις, που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του συμφέροντος των μετόχων εξαιρουμένων των αυξήσεων που προέρχονται από συνεισφορές των μετόχων.
- Έξοδο είναι μία μείωση στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου, υπό τη μορφή εκροών ή μειώσεων στα στοιχεία ενεργητικού ή αυξήσεις στις υποχρεώσεις που έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του συμφέροντος των μετόχων εξαιρουμένων των διαθέσεων στους μετόχους.

Ε) την αναγνώριση των στοιχείων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ένα στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να καταχωρείται όταν είναι πιθανόν ότι θα υπάρξει εισροή – εκροή οικονομικών οφελών από ή προς την οντότητα και το κόστος ή η αξία του στοιχείου αυτού μπορεί να καθορισθεί με αξιοπιστία.

ΣΤ) την αποτίμηση των στοιχείων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η επιμέτρηση των στοιχείων μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας διαφορετικές βάσεις μέτρησης όπως π.χ. το ιστορικό ή το τρέχον κόστος, τη ρευστοποιήσιμη ή την προεξοφλημένη αξία.

Ζ) τις αρχές – έννοιες κεφαλαίου καθώς και συντήρησης κεφαλαίου

Στην ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η οντότητα θα πρέπει να υιοθετήσει μία αρχή – έννοια κεφαλαίου. Υπάρχουν δύο κύριες αρχές – έννοιες κεφαλαίου και η επιλογή μεταξύ των δύο βασίζεται στις ανάγκες των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- Η χρηματοοικονομική αρχή κεφαλαίου έχει επικρατήσει διεθνώς και επιλέγεται όταν οι χρήστες ενδιαφέρονται πρωτίστως για τη συντήρηση του ονομαστικού κεφαλαίου ή της αγοραστικής δυνατότητας αυτού.
- Η φυσική αρχή κεφαλαίου επιλέγεται όταν οι χρήστες ενδιαφέρονται για τη συντήρηση της λειτουργικής δυνατότητας της οντότητας.

4. Δίκαιη Παρουσίαση & Συμμόρφωση των ΧΚ με τα ΔΛΠ & τα ΔΠΧΑ

Οι ΧΚ θα πρέπει να παρουσιάζουν δίκαια τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας. Η δίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή παρουσίαση των επιπτώσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εισοδημάτων και εξόδων που παρέχονται στο «Πλαίσιο». Η εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ θεωρείται ότι οδηγεί σε ΧΚ που επιτυγχάνουν δίκαιη παρουσίαση.

Η οντότητα της οποίας οι ΧΚ συμμορφώνονται με τα πρότυπα και τις ερμηνείες θα πρέπει να κάνει, στις Σημειώσεις μία σαφή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση της συμμόρφωσης της αυτής με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Οι

ΧΚ δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες εκτός και αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

Οι ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν διορθώνονται ούτε με γνωστοποιήσεις των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν ούτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικές πληροφορίες.

5. Παρέκκλιση από τα ΔΛΠ & ΔΠΧΑ

Σε εξαιρετικά σπάνιες συνθήκες στις οποίες η διεύθυνση συμπεραίνει ότι η συμμόρφωση με κάποια πρόνοια ενός προτύπου ή ερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική που θα ερχόταν σε σύγκρουση το σκοπό των ΧΚ που παρατίθεται στο «Πλαίσιο», η οντότητα θα πρέπει να μην ακολουθήσει την εν λόγω πρόνοια, αν το σχετικό εποπτικό πλαίσιο απαιτεί ή δεν απαγορεύει μία τέτοια μη συμμόρφωση. Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- Ότι η διεύθυνση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι ΧΚ παρουσιάζουν δίκαια τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας.
- Ότι η οντότητα έχει συμμορφωθεί με όλα τα εφαρμόσιμα πρότυπα και ερμηνείες εκτός από κάποια συγκεκριμένη πρόνοια ή ερμηνεία με σκοπό να επιτευχθεί η δίκαιη παρουσίαση.
- Ο τίτλος του προτύπου ή της ερμηνείας με το οποίο δεν υπήρξε συμμόρφωση, η φύση της μη συμμόρφωσης, ο λόγος γιατί ο χειρισμός με βάση το συγκεκριμένο ΔΛΠ θα ήταν τόσο παραπλανητικός που θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των ΧΚ, ποιος χειρισμός του θέματος χρησιμοποιήθηκε και
- Ότι για κάθε περίοδο που παρουσιάζεται, η χρηματοοικονομική επίπτωση της μη συμμόρφωσης σε κάθε στοιχείο των ΧΚ που θα αναφερόταν αν υπήρχε συμμόρφωση.

Ακόμα πιο σπάνια, δηλαδή σε περιπτώσεις που η διεύθυνση συμπεραίνει ότι η συμμόρφωση με κάποια πρόνοια ενός προτύπου ή ερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική που θα οδηγούσε σε σύγκρουση με το σκοπό των ΧΚ όπως αυτός παρατίθεται στο «Πλαίσιο», αλλά το σχετικό εποπτικό πλαίσιο

απαγορεύει τη μη συμμόρφωση, η οντότητα θα πρέπει, στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, να μειώσει την υποτιθέμενη παραπλάνηση της συμμόρφωσης γνωστοποιώντας:

- τον τίτλο του σχετικού προτύπου ή ερμηνείας, τη φύση της πρόνοιας και το λόγο για τον οποίο η διεύθυνση συμπεράνει ότι η συμμόρφωση δίνει παραπλανητική εικόνα και
- για κάθε χρήση που παρουσιάζεται, τις αναπροσαρμογές στις ΧΚ σε κάθε στοιχείο που η διεύθυνση θεωρεί αναγκαίες για να επιτευχθεί δίκαιη παρουσίαση.

6. Δημιουργική Λογιστική

Ο όρος «δημιουργική λογιστική» αναφέρεται στη σκόπιμη αποφυγή υφιστάμενων κανονισμών ή τη σκόπιμη εκμετάλλευση της έλλειψης κανονισμών για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος ή την παρουσίαση συγκεκριμένης εικόνας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η εφαρμογή της δημιουργικής λογιστικής δεν αποτελεί κατ' ανάγκη και παρανομία ή απόκλιση από τα ΔΛΠ. Η δημιουργική λογιστική επικεντρώνεται στην εκμετάλλευση κάποιου κανονισμού ή την επιλογή επιτρεπτών λογιστικών μεθόδων, που ίσως να μην είναι κατάλληλες στη συγκεκριμένη περίπτωση, για να δείξουν μία συγκεκριμένη επιθυμητή εικόνα των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης μίας οντότητας.

Οι πιο συχνές μορφές δημιουργικής λογιστικής είναι η «χρηματοδότηση εκτός ισολογισμού» (off balance sheet finance) και ο «εξωραϊσμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» (window dressing).

Τόσο το ΣΔΛΠ όσο και η ΕΕ-ΔΠΧΠ παίρνουν όλα τα αναγκαία μέτρα έτσι ώστε οι πρόνοιες των ΔΛΠ και των ΔΓΧΑ να «κλείνουν όλα τα παράθυρα» και να μειώνουν τις πιθανότητες χρήσης της δημιουργικής λογιστικής από οντότητες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

7. «Σύγκλιση» των Βασικών Μοντέλων Λογιστικής

Υπάρχουν δύο βασικά μοντέλα – σχολές λογιστικής: το Αγγλοσαξονικό και το Νοτιοευρωπαϊκό (Γαλλογερμανικό) μοντέλο¹. Τα δύο μοντέλα παρουσιάζουν αρκετές διαφορές εκ των οποίων οι πιο σημαντικές είναι:

1. Η νομική κωδικοποίηση των κανονισμών

Στο Νοτιοευρωπαϊκό μοντέλο οι λογιστικοί κανονισμοί και τα πρότυπα είναι μέρος της νομοθεσίας και η μη εφαρμογή τους αποτελεί ποινικό αδίκημα. Η κωδικοποίηση γίνεται, συνήθως, με τη δημιουργία εθνικών λογιστικών σχεδίων και την ενσωμάτωσή τους σε νόμο του κράτους.

Στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο οι περισσότεροι λογιστικοί κανονισμοί και τα πρότυπα εκδίδονται, συνήθως από ανεξάρτητα μη κυβερνητικά επαγγελματικά σώματα και είναι υποχρεωτικοί για όλα τα μέλη των σωμάτων αυτών. Η μη εφαρμογή τους οδηγεί σε πειθαρχικά μέτρα. Ποινικά μέτρα λαμβάνονται μόνο σε περιπτώσεις απάτης ή σε περιπτώσεις παραβίασης κάποιου νόμου.

2. Η επίδραση των φορολογικών κανονισμών πάνω στη λογιστική πρακτική

Σε χώρες που ακολουθούν το Νοτιοευρωπαϊκό μοντέλο οι φορολογικοί κανονισμοί έχουν μεγάλη επίδραση πάνω στη λογιστική πρακτική.

Αντίθετα σε χώρες που εφαρμόζουν το Αγγλοσαξονικό μοντέλο η επίδραση των φορολογικών κανονισμών πάνω στη λογιστική πρακτική είναι μηδαμινή, καθώς οι οντότητες ετοιμάζουν δύο διαφορετικές χρηματοοικονομικές εκθέσεις (μία έκθεση ετοιμάζεται με βάση τα ΔΛΠ και απευθύνεται σε όλους τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενώ η άλλη έκθεση ετοιμάζεται με βάση τους φορολογικούς κανονισμούς και απευθύνεται στις φορολογικές αρχές).

3. Ρύθμιση λογιστικού επαγγέλματος

Στις χώρες που ακολουθούν το Νοτιοευρωπαϊκό μοντέλο υπάρχει λεπτομερής νομοθετική ρύθμιση για το λογιστικό επάγγελμα σε αντίθεση με τις χώρες που ακολουθούν το Αγγλοσαξονικό μοντέλο, εκεί υπάρχει ένα γενικό νομοθετικό πλαίσιο και το λογιστικό επάγγελμα είναι κυρίως αυτορυθμιζόμενο.

¹ Η Ελλάδα ακολουθεί το Νοτιοευρωπαϊκό (Γαλλογερμανικό) μοντέλο λογιστικής.

Τα τελευταία χρόνια εξαιτίας της παγκόσμιας αναγνώρισης και καθιέρωσης των ΔΛΠ καθώς και της συνεχής έκδοσης Ευρωπαϊκών Οδηγιών τα δύο αυτά μοντέλα της λογιστικής τείνουν σε σύγκλιση.

ΔΛΠ 1
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

IAS 1
PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 1 είναι να καθορίσει τη βάση για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – ΧΚ γενικού σκοπού, για να διασφαλισθεί η συγκρισιμότητα τόσο με τις ΧΚ της οντότητας για της προηγούμενες περιόδους όσο και με τις ΧΚ άλλων οντοτήτων.

Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το ΔΛΠ 1 διατυπώνει τις γενικές υποχρεώσεις για την παρουσίαση των ΧΚ, δίνει κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και καθορίζει τις ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται σε αυτές.

Ο πρότυπος λογιστικός χειρισμός για την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και γεγονότων καθορίζεται από άλλα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ και ΜΜΕ.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 1 θα πρέπει να εφαρμόζεται για όλες τις ΧΚ γενικού σκοπού¹ που ετοιμάζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Το ΔΛΠ 1 δεν εφαρμόζεται για τη δομή και τα περιεχόμενα των συνοπτικών και ενδιάμεσων ΧΚ που ετοιμάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34.

Το ΔΛΠ 1 εφαρμόζεται για όλες τις οντότητες. Οι τράπεζες και παρόμοιοι χρηματοοικονομικοί οργανισμοί εφαρμόζουν επιπρόσθετα το ΔΛΠ 30.

Το ΔΛΠ 1 υιοθετεί ορολογία που είναι κατάλληλη για κερδοσκοπικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων δημοσίων εμπορικών οντοτήτων. Μη – κερδοσκοπικές οντότητες που θέλουν να υιοθετήσουν το ΔΛΠ 1 μπορεί να χρειαστεί να αλλάξουν την περιγραφή συγκεκριμένων στοιχείων των ΧΚ και, ακόμα, των ΧΚ αυτών καθ' αυτών. Ομοίως, οντότητες που δεν έχουν ίδια κεφάλαια, όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 32 και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν είναι ίδια κεφάλαια ίσως χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση των συμφερόντων των μεριδιούχων τους στις ΧΚ.

¹ Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού είναι αυτές που σκοπό έχουν να εξυπηρετούν τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών οι οποίοι δεν είναι σε θέση να ζητήσουν ειδικές καταστάσεις για να έχουν τις απαραίτητες (γι' αυτούς) πληροφορίες. Οι ΧΚ γενικού σκοπού συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε κάποιο άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως η ετήσια έκθεση ή το ενημερωτικό δελτίο.

3. Σκοπός των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ο σκοπός των ΧΚ γενικού σκοπού είναι να δώσουν πληροφορίες για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές μίας οντότητας, που είναι χρήσιμες σε μία ευρεία κατηγορία χρηστών για να τους βοηθήσουν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Ένας επιπρόσθετος σκοπός των ΧΚ είναι να παρουσιάσουν την επιστασία και αποδοτικότητα της διεύθυνσης της οντότητας.

Για να πετύχουν αυτό το σκοπό οι ΧΚ παρέχουν πληροφορίες για τα στοιχεία ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και έξοδα συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, τις ταμειακές ροές και άλλες μεταβολές στα ίδια κεφάλαια.

Αυτές οι πληροφορίες μαζί με άλλες που παρέχονται στις Σημειώσεις¹, βοηθούν τους χρήστες των ΧΚ να προβλέψουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οντότητας και, πιο συγκεκριμένα, το χρόνο και τις πιθανότητες πραγματοποίησής τους.

4. Προσδιορισμός των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι ΧΚ θα πρέπει να προσδιορίζονται σαφώς και να διαχωρίζονται από άλλες πληροφορίες που (τυχόν) δημοσιεύονται στο ίδιο δημοσιευμένο έντυπο π.χ. στην ετήσια έκθεση ή στο ενημερωτικό δελτίο της οντότητας.

Κάθε συστατικό μέρος των ΧΚ θα πρέπει να προσδιορίζεται ξεκάθαρα. Επιπρόσθετα, οι πιο κάτω πληροφορίες θα πρέπει να παρουσιάζονται εμφανώς και να επαναλαμβάνονται όταν είναι αναγκαίο για τη σωστή κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:

- Η ονομασία της αναφερούσας οντότητας ή άλλος τρόπος προσδιορισμού της και οποιαδήποτε μεταβολή πληροφοριών από τον προηγούμενο Ισολογισμό.
- Κατά πόσο οι ΧΚ αφορούν όμιλο οντοτήτων ή την οντότητα μεμονωμένα.

¹ Σημειώσεις: Συμπεριλαμβάνουν πληροφορίες επιπρόσθετες αυτών που παρουσιάζονται στον Ισολογισμό, την κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν επεξηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις στοιχείων που γνωστοποιούνται στις εν λόγω καταστάσεις και πληροφορίες για στοιχεία τα οποία δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης στις εν λόγω καταστάσεις.

- Το νόμισμα παρουσίασης όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 21.
- Ο βαθμός στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να παρουσιαστούν τα ποσά στις ΧΚ (π.χ. χιλιάδες, εκατομμύρια κ.τ.λ.).

5. Περίοδος Αναφοράς των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι ΧΚ πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν μεταβάλλεται η ημερομηνία Ισολογισμού και οι ΧΚ παρουσιάζονται για μία περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους, θα πρέπει να γνωστοποιείται, επιπρόσθετα από την περίοδο που καλύπτουν οι ΧΚ ο λόγος για τον οποίο χρησιμοποιήθηκε μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά για την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και οι σχετικές Σημειώσεις, δεν είναι απολύτως συγκρίσιμα.

6. Συστατικά Μέρη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ένα ολοκληρωμένο σύνολο ΧΚ συμπεριλαμβάνει:

1. τον Ισολογισμό

A) Γενικά

Στο κύριο μέρος του Ισολογισμού η οντότητα θα πρέπει να παρουσιάσει το κυκλοφορούν και το μη κυκλοφορούν ενεργητικό καθώς και τις τρέχουσες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Η παρουσίαση αυτή (του Ισολογισμού) γίνεται συνήθως με τη μέθοδο των «ξεχωριστών ταξινομήσεων». Η μέθοδος αυτή είναι συνήθως η πιο δημοφιλής και η πιο κατάλληλη για οντότητες που παρέχουν προϊόντα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα ευκρινώς προσδιορισμένο λειτουργικό κύκλο, γιατί δίνει πληροφορίες με το να ξεχωρίζει τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού που κυκλοφορούν συνεχώς ως κεφάλαιο κίνησης από αυτά που χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες λειτουργίες της οντότητας.

Όταν όμως θεωρείται ότι μία παρουσίαση με βάση τη «ρευστότητα» είναι πιο αξιόπιστη και πιο σχετική τότε όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και όλες οι υποχρεώσεις θα πρέπει να παρουσιάζονται με ανιούσα ή κατιούσα «σειρά ρευστότητας». Αυτή η μέθοδος παρουσίασης του Ισολογισμού είναι, συνήθως πιο κατάλληλη για οντότητες όπως οι χρηματοοικονομικοί οργανισμοί, γιατί

δίνει πληροφορίες που είναι αξιόπιστες και πιο σχετικές λόγω του ότι η οντότητα δεν παρέχει προϊόντα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα ευκρινώς προσδιορίσιμο λειτουργικό κύκλο.

Επίσης μία οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της σε «μικτή βάση» παρουσίασης όταν αυτή παρέχει πληροφόρηση πιο αξιόπιστη και πιο σχετική π.χ. μία οντότητα που έχει πολυσχιδείς δραστηριότητες.

Β) Κυκλοφορούν & Μη Κυκλοφορούν Ενεργητικό

Ένα στοιχείο ενεργητικού πρέπει να ταξινομείται ως κυκλοφορούν στοιχείο ενεργητικού όταν πληροί οποιοδήποτε από τα πιο κάτω κριτήρια:

- αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται προς πώληση – ανάλωση κατά το συνήθη λειτουργικό κύκλο της οντότητας,
- κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- αναμένεται να εκπιοηθεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού, ή
- αποτελεί μετρητά ή αντιστοιχία μετρητών (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 7), εκτός εάν έχει περιορισμούς στο να ανταλλαχθεί ή να χρησιμοποιηθεί για να διακανονίσει μια υποχρέωση για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Όλα τα άλλα στοιχεία του ενεργητικού θα πρέπει να εντάσσονται στην κατηγορία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού. Ο όρος μη κυκλοφορούν ενεργητικού συμπεριλαμβάνει υλικά, άυλα και χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού μακροπρόθεσμης φύσης.

Γ) Τρέχουσες & Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Μία υποχρέωση πρέπει να ταξινομείται ως τρέχουσα όταν πληροί οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια:

- αναμένεται να διακανονιστεί μέσα στο συνήθη λειτουργικό κύκλο της οντότητας,
- κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού, ή

- η οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αναβάλει το διακανονισμό της υποχρέωσης για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Όλες οι άλλες υποχρεώσεις πρέπει να εντάσσονται στην κατηγορία μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Η ταξινόμηση των υποχρεώσεων ως τρέχουσες ή μακροπρόθεσμες είναι ένα γεγονός που επηρεάζει σημαντικά τους δείκτες ρευστότητας και μακροπρόθεσμου δανεισμού της οντότητας και γι' αυτό το λόγο, η εν λόγω ταξινόμηση θα πρέπει να γίνεται λαμβάνοντας υπόψη τις πρόνοιες του ΔΛΠ 1¹.

Δ) Πληροφορίες που θα Πρέπει να Παρουσιαστούν στο Κύριο Μέρος του Ισολογισμού

Ως ελάχιστη πληροφόρηση, το κύριο μέρος του Ισολογισμού πρέπει να συμπεριλαμβάνει στοιχεία γραμμής που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:

- (α) υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού
- (β) ακίνητα για επένδυση
- (γ) άυλα στοιχεία ενεργητικού
- (δ) χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού [εξαιρουμένων των (ε), (η) και (θ)]
- (ε) επενδύσεις που καταχωρούνται με τη μέθοδο της «καθαρής θέσης»
- (στ) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού
- (ζ) αποθέματα
- (η) απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις
- (θ) μετρητά και αντιστοιχία μετρητών
- (ι) εμπορικά και άλλα πληρωτέα ποσά
- (ια) προβλέψεις
- (ιβ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις [εκτός των (ι) και (ια)]
- (ιγ) υποχρεώσεις και στοιχεία ενεργητικού για τρέχουσα φορολογία
- (ιδ) υποχρεώσεις και στοιχεία ενεργητικού για αναβαλλόμενη φορολογία

¹ Σημαντικές πρόνοιες του ΔΛΠ 1: Βλέπε Παράρτημα 2σελ. 308

- (ιε) συμφέρον μειοψηφίας που παρουσιάζεται μέσα στα ίδια κεφάλαια
- (ιστ) εκδομένο κεφάλαιο και αποθεματικά αποδοτέα στους κατόχους ιδίων κεφαλαίων της μητρικής
- (ιζ) το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού που «κατέχονται για πώληση» και στοιχεία ενεργητικού σε κατηγορίες εκποίησης που ταξινομούνται ως «κατεχόμενες για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και
- (ιθ) υποχρεώσεις που συμπεριλαμβάνονται σε κατηγορίες εκποίησης που ταξινομούνται ως «κατεχόμενες για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

Επιπρόσθετα στοιχεία γραμμής, επικεφαλίδες και υποσύνολα θα πρέπει να παρουσιάζονται στο κύριο μέρος του Ισολογισμού, όταν τέτοια παρουσίαση συμβάλλει στην κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

Όταν η οντότητα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού και τρέχουσες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές ταξινομήσεις στο κύριο μέρος του Ισολογισμού, δεν πρέπει να ταξινομεί αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού (αναβαλλόμενες υποχρεώσεις) ως κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού (τρέχουσες υποχρεώσεις).

Το ΔΛΠ 1 δεν καθορίζει τη σειρά ή τη μορφή με βάση την οποία θα πρέπει να παρουσιάζονται τα παραπάνω στοιχεία [(α) – (ιθ)] απλώς δίνει ένα κατάλογο στοιχείων που είναι αρκετά διαφορετικά στη φύση ή το σκοπό τους, τα οποία απαιτούν ξεχωριστή παρουσίαση στο κύριο μέρος του Ισολογισμού.

Επιπρόσθετα στοιχεία γραμμής συμπεριλαμβάνονται όταν το μέγεθος, η φύση ή ο σκοπός ενός στοιχείου ή συνόλου παρόμοιων στοιχείων είναι τέτοια που η ξεχωριστή παρουσίαση συμβάλλει στην κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης και οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η σειρά των στοιχείων ή η άθροιση παρόμοιων στοιχείων μπορούν να τροποποιηθούν σύμφωνα με τη φύση της οντότητας και των συναλλαγών της, ούτως ώστε να δοθούν πληροφορίες που συμβάλλουν στην κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, π.χ. μία τράπεζα τροποποιεί τις πιο πάνω περιγραφές για να εφαρμόσει τις συγκεκριμένες πρόνοιες του ΔΛΠ 30.

Ε) Πληροφορίες που θα Πρέπει να Παρουσιαστούν είτε στο Κύριο Μέρος του Ισολογισμού είτε στις Σημειώσεις

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στο κύριο μέρος του Ισολογισμού είτε στις Σημειώσεις, επιπρόσθετες υποταξινομήσεις των στοιχείων γραμμής που παρουσιάζονται ταξινομημένες με τρόπο κατάλληλα για τις εργασίες της οντότητας. Η λεπτομέρεια που θα δοθεί στις υποταξινομήσεις εξαρτάται από τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ και από το μέγεθος, τη φύση και το σκοπό των σχετικών ποσών.

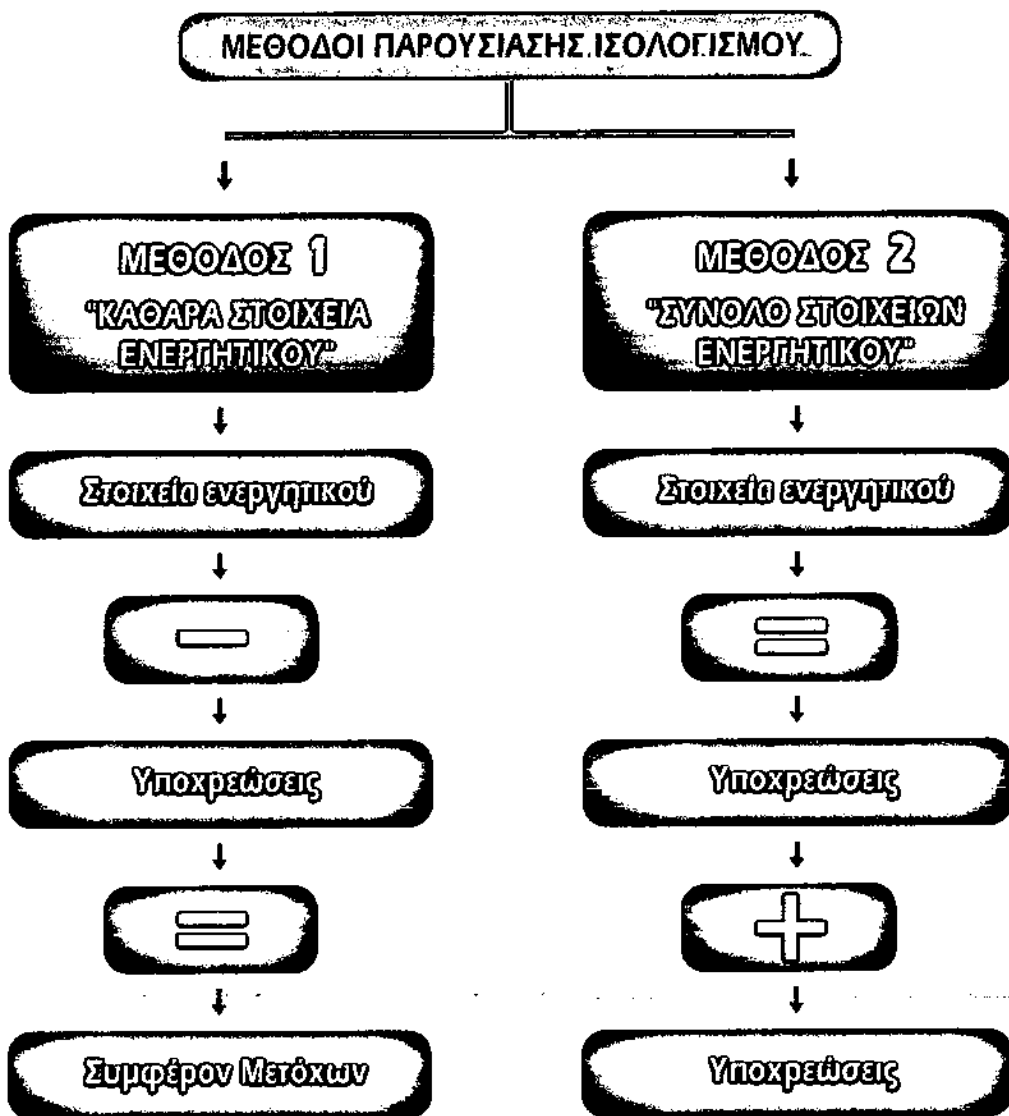
Επίσης η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει είτε στο κύριο μέρος του Ισολογισμού είτε στις Σημειώσεις:

- (α) Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:
- τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών
 - τον αριθμό των εκδομένων μετοχών που είναι πλήρως εξοφλημένες και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί
 - την ονομαστική αξία ανά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία
 - μία συμφιλίωση (συμφωνία) του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και στο τέλος της περιόδου
 - τα δικαιώματα, προνόμια και περιορισμούς που αφορούν στην κατηγορία μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στην κατανομή μερισμάτων και στην αποπληρωμή κεφαλαίου
 - τις μετοχές της οντότητας που κατέχονται από την οντότητα, τις θυγατρικές ή τις συνδεδεμένες της και
 - τις μετοχές που έχουν δεσμευθεί για έκδοση μέσω δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβολαίων πώλησης μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των σχετικών ποσών.
- (β) Μία περιγραφή της φύσης και του σκοπού του κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.
- (γ) Το ποσό των μερισμάτων που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση και
- (δ) τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογισθεί.

Τέλος μία οντότητα χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, π.χ. συνεταιρισμός θα πρέπει να γνωστοποιεί τις παραπάνω πληροφορίες παρουσιάζοντας μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε κατηγορία συμφέροντος ιδίων κεφαλαίων καθώς και τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς κάθε κατηγορίας συμφέροντος ιδίων κεφαλαίων.

ΣΤ) Μέθοδοι Παρουσίασης

Το ΔΛΠ 1 δεν καθορίζει συγκεκριμένη μέθοδο για την παρουσίαση του Ισολογισμού, αλλά στην πράξη έχουν επικρατήσει δύο (2) μέθοδοι παρουσίασης:



Η μέθοδος «Σύνολο Στοιχείων Ενεργητικού» είναι αυτή που έχει επικρατήσει στην πράξη.

2. την Κατάσταση Αποτελεσμάτων

A) Γενικά

Όλα τα στοιχεία εισοδημάτων και εξόδων που αναγνωρίστηκαν σε μία περίοδο θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία μίας οντότητας και να παρουσιάζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της, εκτός αν κάποιο πρότυπο ή ερμηνεία απαιτεί διαφορετικό χειρισμό.

B) Πληροφορίες που θα Πρέπει να Παρουσιαστούν στο Κύριο Μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Ως ελάχιστη πληροφόρηση, το κύριο μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει:

- (α) τα έσοδα
- (β) τα χρηματοοικονομικά έξοδα
- (γ) το μερίδιο κερδών – ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της «καθαρής θέσης»
- (δ) τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- (ε) δαπάνη φόρου
- (στ) κέρδος ή ζημία από συνήθης δραστηριότητες
- (ζ) έκτακτα στοιχεία
- (η) δικαιώματα μειοψηφίας και
- (θ) καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως.

Επίσης θα πρέπει να γνωστοποιούνται στο κύριο μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων ως κατανομή του κέρδους ή της ζημίας τα ακόλουθα στοιχεία:

- (α) κέρδος ή ζημία αποδοτέο στο συμφέρον μειοψηφίας και
- (β) κέρδος ή ζημία αποδοτέο στους κατόχους ιδίων κεφαλαίων της μητρικής.

Επιπρόσθετα στοιχεία γραμμής, επικεφαλίδες και υποσύνολα θα πρέπει να παρουσιάζονται στο κύριο μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων όταν η εν λόγω παρουσίαση συμβάλλει στην κατανόηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης της οντότητας.

Η οντότητα δεν πρέπει να παρουσιάζει οποιαδήποτε στοιχεία εσόδων ή δαπανών ως έκτακτα κονδύλια, είτε στο κύριο μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων είτε στις Σημειώσεις.

Γ) Πληροφορίες που θα Πρέπει να Παρουσιαστούν είτε στο Κύριο Μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων είτε στις Σημειώσεις

Όταν κάποια στοιχεία εσόδων ή εξόδων είναι σημαντικά, η φύση τους και τα σχετικά ποσά θα πρέπει να γνωστοποιηθούν ξεχωριστά. Παραδείγματα συμπεριλαμβάνουν :

- (α) διαγραφή ποσών στα αποθέματα ή σε υλικά πάγια στοιχεία καθώς και αναστροφές διαγραφών
- (β) αναδιοργανώσεις εργασιών της οντότητας
- (γ) εκποιήσεις υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού
- (δ) εκποιήσεις επενδύσεων και
- (ε) διακοπή δραστηριοτήτων.

Επίσης η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει είτε στο κύριο μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, είτε στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων είτε στις Σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκαν ως διανομές στους κατόχους ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της περιόδου, καθώς και το σχετικό ποσό ανά μετοχή.

Δ) Μέθοδοι Παρουσίασης

Η οντότητα θα πρέπει να παρουσιάσει μία ανάλυση των δαπανών χρησιμοποιώντας μια ταξινόμηση βασιζόμενη είτε στη φύση των δαπανών είτε στο σκοπό τους μέσα στην οντότητα, σύμφωνα με το πια μέθοδος δίνει πληροφορίες που είναι αξιόπιστες και πιο σχετικές. Γενικότερα η επιλογή της μεθόδου εξαρτάται από ιστορικούς λόγους, από βιομηχανικούς παράγοντες (σχετικούς με τον κλάδο βιομηχανίας), από επιχειρηματικούς παράγοντες όσο και από το είδος της οργάνωσης της επιχείρησης. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μία ένδειξη των δαπανών εκείνων που αναμένεται να επηρεάζονται, άμεσα ή έμμεσα, από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της επιχείρησης.

Δεδομένου ότι κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους επιχείρησης, το ΔΛΠ 1 απαιτεί επιλογή του τρόπου κατάταξης των στοιχείων, με βάση τον τρόπο με τον οποίο τα συνθετικά στοιχεία της απόδοσης της επιχείρησης παρουσιάζονται πιο ακριβοδίκαια.

- Μέθοδος 1: «Φύση των Εξόδων»

Κατά την πρώτη μέθοδο, οι δαπάνες συγκεντρώνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τη φύση τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, δαπάνες μεταφοράς, μισθοί και ημερομίσθια, δαπάνες διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών μέσα στην επιχείρηση. Αυτή η μέθοδος είναι απλή για να εφαρμόζεται σε πολλές μικρές επιχειρήσεις, αφού καμία κατανομή των εξόδων εκμεταλλεύσεως μεταξύ των λειτουργικών κατατάξεων δεν είναι αναγκαία.

Ένα παράδειγμα κατάταξης χρησιμοποιώντας τη μέθοδο «φύση των εξόδων» ή των κατά είδος δαπανών, έχει ως ακολούθως:

**ΜΕΘΟΔΟΣ 1
«ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ»**

• Έσοδα εργασιών		X	
• Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		X	
• Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων	(X)		
• Αναλώσεις πρώτων υλών & υλικών	(X)		
• Δαπάνες προσωπικού	(X)		
• Αποσβέσεις ενσωμάτων & άυλων στοιχείων	(X)		
• Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	<u>(X)</u>		
• Σύνολο δαπανών εκμετάλλευσης		<u>(X)</u>	
• Κέρδος από την εκμετάλλευση (Οργανικό)		<u>X</u>	

- Μέθοδος 2: «Σκοπός των Εξόδων»

Η δεύτερη μέθοδος που αναφέρεται και ως μέθοδος της λειτουργίας των δαπανών κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους, ως μέρος του κόστους πωλήσεων, διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Αυτή η παρουσίαση συχνά παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες από ότι η κατάταξη των δαπανών κατά είδος, αλλά ή κατανομή των δαπανών στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης.

Ένα παράδειγμα κατάταξης με τη μέθοδο της λειτουργίας των δαπανών έχει ως εξής:

ΜΕΘΟΔΟΣ 2 «ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ»	
• Έσοδα	X
• Κόστος πωλήσεων	X
	<hr style="width: 50%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/>
• Μικτό κέρδος	X
• Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	X
• Κόστη (έξοδα) διάθεσης	(X)
• Έξοδα διοίκησης	(X)
• Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	(X)
	<hr style="width: 50%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/>
• Κέρδος εκμετάλλευσης	<u>X</u>

Όμως, επειδή οι πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών οι οντότητες που ταξινομούν τα έξοδα με βάση το σκοπό τους, θα πρέπει να γνωστοποιούν επιπρόσθετες πληροφορίες για τη φύση των εξόδων, συμπεριλαμβανομένων τις δαπάνες αποσβέσεων ενσώματων και άυλων στοιχείων, των εξόδων χρεολυσίας και τις δαπάνες μισθοδοσίας.

Η μέθοδος «Σκοπός των Εξόδων»¹ είναι αυτή που έχει επικρατήσει στην πράξη.

3. την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

A) Γενικά

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ των Ισολογισμών προηγούμενης και κλειόμενης χρήσεως αντανακλούν την αύξηση ή μείωση στην καθαρή θέση ή περιουσία της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήση, σύμφωνα με τις κατά περίπτωση υιοθετημένες αρχές αποτίμησης που γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις. Εξαιρουμένων των μεταβολών που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους, όπως είναι οι εισφορές κεφαλαίου και τα μερίσματα, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των κερδών και ζημιών που δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης.

B) Πληροφορίες που θα Πρέπει να Παρουσιαστούν στο Κύριο Μέρος της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

¹ Η μέθοδος «Σκοπός των Εξόδων» είναι γνωστή και ως μέθοδος του «Κόστος των Πωλήσεων».

Η οντότητα θα πρέπει να παρουσιάσει μία Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων δείχνοντας στο κύριο μέρος της:

- (α) το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσης
- (β) κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημία που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Ερμηνείες, καταχωρείται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθώς και τα συνολικά ποσά των εν λόγω στοιχείων
- (γ) συνολικά έσοδα και έξοδα για την περίοδο [το σύνολο των (α) & (β)], δείχνοντας ξεχωριστά τα συνολικά ποσά αποδοτέα στους κατόχους ιδίων κεφαλαίων της μητρικής και του συμφέροντος μειοψηφίας και
- (δ) για κάθε συστατικό μέρος των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και τη διόρθωση λαθών που αναγνωρίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Γ) Πληροφορίες που θα Πρέπει να Παρουσιαστούν είτε στο Κύριο Μέρος της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων είτε στις Σημειώσεις

Η οντότητα θα πρέπει, επίσης να γνωστοποιεί είτε στο κύριο μέρος της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων είτε στις Σημειώσεις:

- (α) τα ποσά των συναλλαγών με τους κατόχους ιδίων κεφαλαίων υπό την ιδιότητά τους αυτή, δείχνοντας ξεχωριστά τις διανομές προς αυτούς
- (β) λεπτομέρειες για τα συσσωρευμένα κέρδη, δηλαδή:
 - το υπόλοιπο του συσσωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης
 - το υπόλοιπο του συσσωρευμένου κέρδους ή ζημίας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού
 - τις μεταβολές κατά τη χρήση
- (γ) μία συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

4. την Κατάσταση Ταμειακών Ροών¹

¹ Βλέπε ΔΛΠ 7 σελ. 50

Το ΔΛΠ 7 θέτει ρυθμίσεις για την παρουσίαση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων. Αναφέρει ότι οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές είναι χρήσιμες για να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μία βάση να εκτιμήσουν τη δυνατότητα τις επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, καθώς και τις ανάγκες της επιχείρησης για να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές.

5. τις Σημειώσεις¹

A) Γενικά

Οι Σημειώσεις πρέπει:

- (α) να παρουσιάζουν πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των ΧΚ και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα,
- (β) να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις ΧΚ, και
- (γ) να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των ΧΚ, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Δηλαδή το Προσάρτημα των ΧΚ περιλαμβάνει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων και της κατάστασης Ταμειακών Ροών και πρόσθετες πληροφορίες, όπως π.χ. για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις. Περιλαμβάνει επίσης πληροφορίες που απαιτούνται και προτρέπεται να γνωστοποιούνται από τα ΔΛΠ, καθώς και άλλες γνωστοποιήσεις για να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

B) Δομή

Οι Σημειώσεις των ΧΚ πρέπει να παρουσιάζονται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία των σημειώσεων.

¹ Σημειώσεις ή Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων

Οι Σημειώσεις κανονικά παρουσιάζονται κατά την ακόλουθη σειρά, η οποία βοηθά τους χρήστες των ΧΚ να τις κατανοήσουν και να τις συγκρίνουν με τις ΧΚ άλλων επιχειρήσεων:

- (α) δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ¹
- (β) περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στη περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών είτε σε άλλες σημειώσεις τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν στην προετοιμασία των ΧΚ, τις άλλες λογιστικές πολιτικές που συμβάλλουν στην κατανόηση των ΧΚ καθώς και τα θέματα στα οποία η διεύθυνση έχει χρησιμοποιήσει την υποκειμενική της κρίση κατά τη διαδικασία εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών οι οποίες έχουν τις πιο σημαντικές επιπτώσεις στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις ΧΚ. Από αυτές τις γνωστοποιήσεις εξαιρούνται οι περιπτώσεις των «εκτιμήσεων»².

- (γ) υποβοηθητικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στο κύριο μέρος των ΧΚ, με τη σειρά που παρουσιάζεται η κάθε κατάσταση και το κάθε στοιχείο
- (δ) άλλες γνωστοποιήσεις, συμπεριλαμβανομένων:
 - 1) ενδεχόμενων υποχρεώσεων³
 - 2) μη-χρηματοοικονομικών γνωστοποιήσεων π.χ. οι σκοποί και οι πολιτικές της οντότητας στη διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων⁴
 - 3) τα μερίσματα που προτάθηκαν ή αποφασίστηκαν πριν οι ΧΚ εγκριθούν για έκδοση, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν ως διανομές στους κατόχους ιδίων κεφαλαίων κατά την περίοδο, καθώς και τα σχετικά ποσά ανά μετοχή και οποιαδήποτε

¹ Βλέπε Εισαγωγή σελ. 4

² Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει στις σημειώσεις πληροφορίες για τις κύριες υποθέσεις που έγιναν και αφορούν το μέλλον, καθώς και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, οι οποίες εμπριέχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές αναπροσαρμογές στις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια του επόμενου έτους.

Αναφορικά με τα εν λόγω στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις, οι σημειώσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν λεπτομέρειες για την φύση τους και τις λογιστικές τους αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

³ Βλέπε ΔΛΠ 37 σελ. 230

⁴ Βλέπε ΔΛΠ 32 σελ. 198

μερίσματα σε συσσωρευτικές προνομιούχες μετοχές τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν

Τέλος η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τα ακόλουθα, εάν δεν έχουν γνωστοποιηθεί ως μέρος άλλων πληροφοριών που δημοσιεύτηκαν με τις ΧΚ:

- (α) τη μόνιμη έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας, τη χώρα σύστασής της και τη διεύθυνση του εγγεγραμμένου της (ή του κύριου μέρους των εμπορικών δραστηριοτήτων της, εάν αυτό διαφέρει από το εγγεγραμμένο γραφείο
- (β) περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κύριων δραστηριοτήτων της και
- (γ) το όνομα της μητρικής και της τελικής μητρικής του ομίλου.

7. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 1 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

8. Οι Σπουδαιότερες Διαφορές του ΔΛΠ 1 με τα Ισχύοντα στη Χώρα μας

Από τη σύγκριση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 1, για την παρουσίαση των ΧΚ, με τα όσα προβλέπει ο ν. 2190/1920, το ΕΓΛΣ και η φορολογική νομοθεσία (δηλ. τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και κατ' επέκταση όσα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας, προκύπτουν σημαντικές διαφορές που αποδεικνύουν περίτρανα την ασθενή και νοθευμένη πληροφόρηση εκείνων που ενδιαφέρονται για τις επιχειρήσεις και χρησιμοποιούν οικονομικές καταστάσεις.

Οι σημαντικότερες από τις διαφορές αυτές είναι:

1. Δεν καταρτίζεται «Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων», την οποία επιβάλλει το Πρότυπο. Η λογιστική αυτή Κατάσταση προβλεπόταν από το ΔΛΠ 7 «Statement of Changes in Financial Position» (Ιανουάριος 1979), που όριζε ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται, σαν αναπόσπαστο μέρος τους, ο «πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής

θέσης», ο οποίος πρέπει να παρουσιάζεται για κάθε περίοδο που παρουσιάζεται ο πίνακας «αποτελέσματα χρήσης».

Ο «Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων» που επιβάλλουν τα ελληνικά πρότυπα και ο οποίος δεν προβλέπεται από το ΔΛΠ 1, μερικά μόνο καλύπτει την προαναφερόμενη κατάσταση, αφού δεν περιλαμβάνονται σε αυτόν οι μεταβολές που γίνονται απευθείας στην καθαρή θέση χωρίς να διέλθουν από το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης», όπως π.χ. οι συνεισφορές κεφαλαίων από τους μετόχους, εταίρους κ.λ.π., οι διαφορές από αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π.

2. Ο ν. 2190/1920 και η φορολογική νομοθεσία δεν επιβάλλουν την κατάρτιση της σημαντικότερης οικονομικής κατάστασης «Κατάσταση Ταμειακών Ροών».

Η κατάσταση αυτή έχει πρόσφατα επιβληθεί, με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, μόνο στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες, ενώ δεν επιβάλλεται η κατάρτιση και η γνωστοποίησή της ούτε στις εκτός Χρηματιστηρίου, ελεγχόμενες από Ορκωτούς Ελεγκτές – Λογιστές, εταιρίες.

3. Η αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και μεθόδους και των λογιστικών σφαλμάτων, που προβλέπεται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, κρίνεται ατελής σε σχέση με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ

4. Τα γνωστοποιούμενα από το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία προβλέπει ο ν. 2190/1920, υπολείπονται των όσων προβλέπει το παρόν πρότυπο ΔΛΠ 1 και γενικά όλα τα ΔΛΠ, σε βαθμό που η πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κρίνεται ανεπαρκής.

5. Τέλος παραβιάζουμε ανοικτές θύρες επαναλαμβάνοντας ότι οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας έχουν μετατραπεί σε ακατάληπτους πίνακες, λόγω κυρίως των παρεμβάσεων του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος στην προσπάθειά του να ρυθμίσει φορολογικά θέματα, αξιώνει τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών, με επακόλουθο την εξάρθρωση βασικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

ΔΛΠ 2
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

IAS 2
INVENTORIES

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του ΔΛΠ 2 είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμησή τους μέχρι τη ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρησή τους ως δαπάνη κατά την πώλησή τους.

Το ΔΛΠ 2 αναφέρεται επίσης και στις μεθόδους κοστολόγησης των αποθεμάτων και την επιμέτρηση¹ τους.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο εφαρμόζεται για όλα τα αποθέματα εκτός από:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών².
- Χρηματοπιστωτικά μέσα.
- Βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές εργασίες και γεωργική παραγωγή στο σημείο συγκομιδής³.

Το ΔΛΠ 2 δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση των αποθεμάτων που κατέχονται από:

- Παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά την συγκομιδή και ορυκτών και προϊόντων εξόρυξης, στο βαθμό που επιμετρούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καλά καθιερωμένες πρακτικές στους εν λόγω κλάδους.
- «Χρηματιστές – εμπόρους» στο χρηματιστήριο εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στη δίκαιη αξία μείον κόστη πώλησης.

¹ Τα ΔΛΠ υιοθετούν τη λέξη «επιμέτρηση» αποθεμάτων ενώ τα Βρετανικά Λογιστικά Πρότυπα τη λέξη «αποτίμηση» αποθεμάτων. Για λόγους ευχέρειας στο παρόν θα χρησιμοποιούνται και οι δύο λέξεις.

² Βλέπε ΔΛΠ 11 σελ. 74

³ Βλέπε ΔΛΠ 41 σελ. 277

3. Ορισμοί

– **Αποθέματα** είναι τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία κατέχονται προς πώληση μέσα στα πλαίσια των συνήθων εμπορικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης, βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής (πρώτες ύλες, ημιτελή προϊόντα κ.λ.π.) για μία τέτοια πώληση ή είναι σε μορφή πρώτων υλών ή υλικών προμηθειών (εφοδίων) που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα τα σχετικά έσοδα.

– **Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία (ΚΡΑ)** είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης μέσα στα πλαίσια της συνήθους εμπορικής δραστηριότητας της οντότητας μείον τα υπολογιζόμενα κόστη ολοκλήρωσης της παραγωγικής διαδικασίας και τα υπολογιζόμενα κόστη που είναι αναγκαία για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Δηλαδή η ΚΡΑ αναφέρεται στο καθαρό ποσό το οποίο η οντότητα αναμένει να ρευστοποιήσει από την πώληση των αποθεμάτων μέσα στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της.

Αντιθέτως η **δίκαιη αξία** αντικατοπτρίζει το ποσό για το οποίο τα ίδια τα αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαχθούν μεταξύ πληροφορημένων πρόθυμων αγοραστών και πρόθυμων πωλητών στην αγορά.

Τέλος σημειώνεται ότι η ΚΡΑ είναι μία αξία που αφορά τη συγκεκριμένη οντότητα ενώ αυτό δεν συμβαίνει με τη δίκαιη αξία. Η ΚΡΑ των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με τη δίκαιη αξία μείον κόστη πώλησης.

4. Αποτίμηση των Αποθεμάτων

A) Βασικός Κανόνας Αποτίμησης

Τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (ΚΡΑ).

Η υπολειμματική αξία στην ΚΡΑ θα χρησιμοποιηθεί εάν το απόθεμα είναι ολικά ή μερικά άχρηστο ή έχει μειωθεί η τιμή πώλησής του ή οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσής ή πώλησής του έχουν αυξηθεί.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές:

- (α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση, παλαίωση, βλάβη) πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και
- (β) στην αρχή της συντηρητικότητας

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσης και ΚΡΑ μπορεί, θεωρητικά να εφαρμοστεί με τρεις (3) τρόπους:

- σύγκριση του κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής¹,
- σύγκριση του κόστους κτήσης και της ΚΡΑ ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και
- σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής².

B) Κόστος των Αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να συμπεριλαμβάνει όλα τα **κόστη (δαπάνες) αγοράς, το κόστος μετατροπής και όλα τα άλλα κόστη – άλλες δαπάνες** που εμπίπτουν μέσα στις κανονικές και συνήθεις δραστηριότητες της εταιρείας για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα τους θέση και κατάσταση.

Τα **κόστη αγοράς** των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνουν την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εξαιρουμένων αυτών που επιστρέφονται στην οντότητα από τις φορολογικές αρχές), τα κόστη μεταφοράς, παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα αποδοτέα στην απόκτηση ετοιμών προϊόντων, υλικών και υπηρεσιών. Στον υπολογισμό του κόστους αγοράς αφαιρούνται οι εμπορικές εκπτώσεις, οι επιστροφές και άλλα παρόμοια στοιχεία.

¹ Ο τρόπος αυτός στη χώρα μας έχει καθιερωθεί με το όνομα της «κατ' είδος χαμηλότερη τιμής»

² Ο τρόπος αυτός αποκλείεται κατά το ΔΛΠ 2

Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν άμεσα από μία πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα¹.

Δηλαδή, με εξαίρεση τη σπάνια περίπτωση της επιβάρυνσης του κόστους αγοράς με συναλλαγματικές διαφορές, που δεν προβλέπεται από τα ελληνικά πρότυπα, το κόστος αγοράς, όπως οριοθετείται από το πρότυπο συμπίπτει με το κόστος αγοράς των ημεδαπών προτύπων.

Το **κόστος μετατροπής** των αποθεμάτων περιλαμβάνει **κόστη – δαπάνες** άμεσα σχετιζόμενες με τα παραγόμενα προϊόντα, όπως άμεσες εργατικές δαπάνες. Επίσης περιλαμβάνει μία συστηματική κατανομή **σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής** που πραγματοποιούνται στη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα.

Ο ορισμός αυτός του κόστους μετατροπής συμπίπτει με τον αντίστοιχο ορισμό του Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα **σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής** είναι εκείνα τα έμμεσα κόστη παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, άσχετα από τον όγκο της παραγωγής όπως αποσβέσεις και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου.

Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος μετατροπής βασίζεται στην κανονική παραγωγική ικανότητα. Κανονική παραγωγική ικανότητα είναι η μέση παραγωγή που αναμένεται να επιτευχθεί σε ένα αριθμό περιόδων ή εποχών κάτω από κανονικές συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη την απώλεια παραγωγής από προβλεπόμενη συντήρηση. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο πραγματικός όγκος παραγωγής εάν προσεγγίζει την κανονική παραγωγική ικανότητα. Το ποσό των σταθερών εξόδων παραγωγής που κατανέμεται σε κάθε μονάδα παραγωγής δεν αυξάνεται ως αποτέλεσμα χαμηλής παραγωγής ή αδράνειας των μηχανημάτων. Μη κατανεμημένα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη της περιόδου (χρήσης) κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ασυνήθιστα υψηλής παραγωγής, το

¹ Στις σπάνιες περιπτώσεις που μετά την αγορά επακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημίας και η υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί βλέπε τον εναλλακτικό χειρισμό που προβλέπει το ΔΛΠ 21 σελ. 145

ποσό των σταθερών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε μονάδα παραγωγής μειώνεται ούτως ώστε τα αποθέματα να μην επιμετρούνται πιο πάνω από το πραγματικό τους κόστος.

Τα **μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής** είναι εκείνα τα έμμεσα κόστη παραγωγής τα οποία μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα με τον όγκο παραγωγής όπως έμμεσα υλικά και έμμεσο εργατικό κόστος.

Η κατανομή τους στην κάθε μονάδα παραγωγής γίνεται στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Η παραγωγική διαδικασία μπορεί να είναι τέτοια που να παράγει ταυτόχρονα πέραν του ενός προϊόντος π.χ. συμπαραγόμενα προϊόντα ή ένα κύριο και ένα υπό-προϊόν. Όταν οι δαπάνες μετατροπής του κάθε προϊόντος δεν είναι ευκρινώς προσδιορίσιμες, κατανέμονται στα προϊόντα με μία εύλογη και συνεπή βάση π.χ. σε σχέση με την αξία των πωλήσεων του κάθε προϊόντος, είτε στο στάδιο της παραγωγής είτε στην αποπεράτωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υπό-προϊόντα είναι λόγω της φύσης τους ασήμαντα. Σε αυτή την περίπτωση συνήθως επιμετρούνται στην ΚΡΑ τους και η εν λόγω αξία αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως εκ τούτου η λογιστική αξία του κυρίου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος.

Άλλα κόστη περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στο βαθμό που προκύπτουν για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα τους θέση και κατάσταση π.χ. έξοδα που δεν σχετίζονται με την παραγωγή ή τα κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες. Ακόμα σε περιορισμένες περιπτώσεις το κόστος δανεισμού συμπεριλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων¹.

Παραδείγματα κοστών που δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων και αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται είναι:

- ασυνήθιστα ποσά για φθορές και σπατάλες υλικών
- υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών

¹ Βλέπε ΔΛΠ 23 σελ. 153

- κόστη – δαπάνες αποθήκευσης, εκτός αν τα εν λόγω κόστη είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από κάποιο επιπρόσθετο στάδιο παραγωγής
- γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συνεισφέρουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα τους θέση και κατάσταση και
- κόστη πώλησης/ έξοδα διάθεσης

Παραδειγματικά:

ΚΟΣΤΟΣ	Συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του Κόστους των Αποθεμάτων	
Κόστος αγοράς	ΝΑΙ	
Λαμβανόμενες εκπτώσεις (μόνο οι εμπορικές εκπτώσεις)	ΝΑΙ	
Τόκοι για αργοπορημένη εξόφληση		ΟΧΙ
Φ.Π.Α. που δεν μπορεί να ανακτηθεί	ΝΑΙ	
Εισαγωγικοί δασμοί	ΝΑΙ	
Κόστος μεταφοράς στην αποθήκη	ΝΑΙ	
Έξοδα διακίνησης του τμήματος αγορών		ΟΧΙ
Κόστος αποθήκευσης		ΟΧΙ
Κόστος για εσωτερικές μεταφορές		ΟΧΙ
Προμήθειες πληρωτέες	ΝΑΙ	
Κόστος νομικής συμβουλής		ΟΧΙ
Κόστος επιδιορθώσεων λόγω ελαττωματικής κατασκευής (για ίδια παραγωγή)		ΟΧΙ
Ασυνήθιστα κόστη για υλικά, εργατικά κ.λ.π. κατά την παραγωγή		ΟΧΙ
Κόσστη πώλησης, διανομής		ΟΧΙ

- Κόστος των Αποθεμάτων ενός Παροχέα Υπηρεσιών

Το κόστος αποθεμάτων για παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει άμεσα έξοδα προσωπικού που σχετίζονται με την παροχή των υπηρεσιών, έξοδα εποπτείας και αποδοτέες γενικές δαπάνες.

Τα έξοδα προσωπικού που σχετίζονται με την πώληση και διάθεση των υπηρεσιών δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα την περίοδο που πραγματοποιούνται. Επιπρόσθετα, το κόστος των αποθεμάτων ενός παροχέα υπηρεσιών δεν συμπεριλαμβάνει το περιθώριο

κέρδους ή μη αποδοτέα έξοδα τα οποία συνήθως συμπεριλαμβάνονται στις τιμές των παροχών υπηρεσιών.

- Κοστολογικοί Τύποι

Ο γενικός κανόνας κατά το ΔΛΠ 2, είναι ότι το κόστος αποθεμάτων κάθε στοιχείου το οποίο δεν είναι διαδοχικά εναλλάξιμο και προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για συγκεκριμένα έργα θα πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση του εξατομικευμένου κόστους.

Προσδιορισμός του εξατομικευμένου κόστους σημαίνει ότι τα συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε προσδιορίσιμα στοιχεία των αποθεμάτων. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για στοιχεία τα οποία είναι διαχωρισμένα για ένα συγκεκριμένο έργο, ανεξάρτητα από το εάν έχουν αγορασθεί ή παραχθεί.

Όμως, ο προσδιορισμός του εξατομικευμένου κόστους δεν είναι κατάλληλος όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός στοιχείων αποθεμάτων τα οποία είναι συνήθως διαδοχικά εναλλάξιμα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, θα πρέπει να γίνει χρήση μίας μεθόδου επιλογής των στοιχείων που παραμένουν στα αποθέματα. Τότε το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση του τύπου:

➤ Πρώτη Εισαγωγή Πρώτη Εξαγωγή – First In First Out (FIFO)

Ο τύπος FIFO θεωρεί ότι τα στοιχεία των αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα είναι αυτά που πωλούνται πρώτα και ως επακόλουθο τα στοιχεία που παραμένουν στα αποθέματα στο τέλος της περιόδου είναι αυτά που έχουν πρόσφατως αγοραστεί ή παραχθεί.

ή

➤ Μέσο Σταθμικό Κόστος – Weighted Average Cost (WAVCO)

Στον τύπο WAVCO, το κόστος κάθε στοιχείου καθορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος παρόμοιων στοιχείων στην αρχή της χρήσης και το κόστος παρόμοιων στοιχείων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Το μέσο κόστος μπορεί να υπολογίζεται σε περιοδική βάση ή στην κάθε επιπρόσθετη παραλαβή προϊόντων σύμφωνα με τις συνθήκες της επιχείρησης.

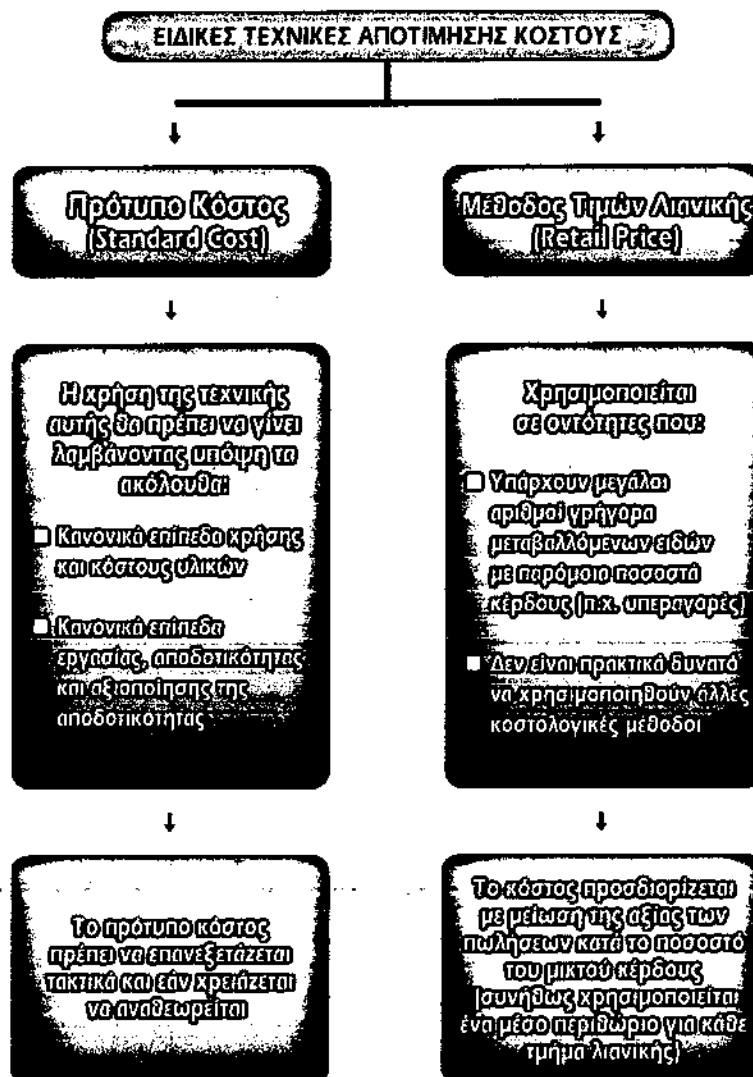
Η οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο κοστολογικό τύπο για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση για την οντότητα. Για

αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση μπορεί να δικαιολογείται η χρήση διαφορετικού κοστολογικού τύπου.

- Ειδικές Τεχνικές Μέτρησης του Κόστους των Αποθεμάτων

Η κάθε οντότητα πρέπει να έχει τους κατάλληλους μηχανισμούς και να τηρεί τα κατάλληλα βιβλία έτσι ώστε να μπορεί να υπολογίσει το πραγματικό κόστος για κάθε συγκεκριμένο προϊόν.

Το ΔΛΠ 2 παρέχει τη δυνατότητα της χρησιμοποίησης ειδικών τεχνικών μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων όπως το «πρότυπο κόστος» (Standard Cost) ή τη «μέθοδο τιμών λιανικής» (Retail Method), νοούμενου ότι τα αποτελέσματα το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εφαρμογή των μεθόδων αυτών προσεγγίζει το πραγματικό κόστος.



Γ) Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία (ΚΡΑ)

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο εάν τα εν λόγω αποθέματα έχουν φθαρεί ή έχουν καταστεί μερικώς ή ολικώς απαξιωμένα ή εάν η τιμή πώλησής τους έχει μειωθεί ή ακόμα εάν τα υπολογιζόμενα κόστη αποπεράτωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Σε αυτή την περίπτωση τα αποθέματα θα λογιστικοποιηθούν στην ΚΡΑ τους.

Τα αποθέματα συνήθως λογιστικοποιούνται στην ΚΡΑ ανά μονάδα. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις, ίσως είναι κατάλληλο να ομαδοποιούνται παρόμοια ή σχετικά στοιχεία π.χ. στοιχεία αποθεμάτων που σχετίζονται με την ίδια γραμμή παραγωγής και που έχουν τον ίδιο σκοπό ή τελική χρήση, τα οποία παράγονται και προωθούνται στην ίδια γεωγραφική περιοχή και δεν είναι πρακτικά εφικτό να αξιολογηθούν ξεχωριστά από άλλα στοιχεία της ίδιας γραμμής παραγωγής. Όμως, δεν είναι κατάλληλο να λογιστικοποιηθούν τα αποθέματα στην ΚΡΑ τους στη βάση μίας ταξινόμησης των αποθεμάτων (π.χ. έτοιμα προϊόντα), ή όλα τα αποθέματα σε μία συγκεκριμένη βιομηχανία ή γεωγραφικό τομέα.

Οι παροχείς υπηρεσιών συνήθως συσσωρεύουν κόστη για κάθε υπηρεσία για την οποία χρεώνεται μία διαφορετική τιμή πώλησης. Ως εκ τούτου, η κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ξεχωριστό στοιχείο.

Ο υπολογισμός της ΚΡΑ βασίζεται στις πιο αξιόπιστες ενδείξεις που υπάρχουν κατά το χρονικό σημείο που γίνεται ο υπολογισμός. Ο εν λόγω υπολογισμός λαμβάνει υπόψη διακυμάνσεις στην τιμή ή το κόστος που σχετίζεται άμεσα με γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά το τέλος της περιόδου στο βαθμό που αυτά τα γεγονότα επιβεβαιώνουν συνθήκες κατά το τέλος της περιόδου¹.

Επίσης ο υπολογισμός της ΚΡΑ λαμβάνει υπόψη τον σκοπό για τον οποίο κατέχονται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η ΚΡΑ μίας ποσότητας αποθεμάτων που κατέχονται για να ικανοποιηθεί μία δεσμευτική παραγγελία ή ένα συμβόλαιο υπηρεσιών βασίζεται στην τιμή που συμφωνήθηκε. Εάν τα συμβόλαια πωλήσεων αφορούν σε ποσότητες μικρότερες από την ποσότητα των αποθεμάτων, η ΚΡΑ των πλεοναζόντων αποθεμάτων βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Επιπρόσθετα, ακόμα και σε περιπτώσεις δεσμευτικών

¹ Βλέπε ΔΛΠ 10 σελ. 68

συμβολαίων που αφορούν σε ποσότητες υψηλότερες από την ποσότητα των αποθεμάτων, ίσως χρειαστεί να γίνουν προβλέψεις, τότε εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37.

Υλικά και άλλες προμήθειες (υλικών) που κατέχονται για την παραγωγή των αποθεμάτων δε μειώνονται σε ποσά μικρότερα του κόστους τους, αν τα τελικά προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένονται να πωληθούν στο κόστος ή πέραν του κόστους. Όμως, αν μία μείωση στην τιμή των υλικών αποδεικνύει ότι το κόστος των τελικών προϊόντων είναι υψηλότερο της ΚΡΑ τους, τα υλικά μειώνονται στην ΚΡΑ τους. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλικών ίσως είναι η καλύτερη δυνατή επιμέτρηση της ΚΡΑ τους.

Δ) Αναστροφή Ζημίας από την Αποτίμηση Αποθεμάτων

Τα αποθέματα αποτιμώνται στο τέλος κάθε περιόδου επομένως σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο γίνεται και καινούργια εκτίμηση της ΚΡΑ. Όταν οι συνθήκες οι οποίες οδήγησαν στη μείωση του κόστους σε ΚΡΑ δεν υφίστανται πλέον, υπάρχει καθαρή ένδειξη αύξησης στην ΚΡΑ λόγω μεταβολής στις οικονομικές συνθήκες. Σε αυτή την περίπτωση η μείωση (του κόστους σε ΚΡΑ) αναστρέφεται ούτως ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι το κόστος ή η αναθεωρημένη ΚΡΑ, οποιοδήποτε εκ των δύο είναι μικρότερο. Σημειώνεται ότι η αναστροφή περιορίζεται στο ποσό της αρχικής μείωσης.

Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που είχε καταχωρηθεί στην ΚΡΑ, επειδή η τιμή πώλησής του είχε μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του εν τω μεταξύ έχει αυξηθεί. Συνήθη τέτοια περίπτωση επί αποθεμάτων που διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια εμπορευμάτων π.χ. χαλκός.

5. Κόστος Πωληθέντων – Μεταφορά της Λογιστικής Αξίας των Αποθεμάτων στα Έξοδα

Το ΔΛΠ 2 ορίζει:

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που πωλήθηκαν μεταφέρεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.

Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην ΚΡΑ και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης κατά την

οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμηση των αποθεμάτων, που προκύπτει από μία αύξηση της ΚΡΑ, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά τη χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή, δηλαδή στα αποτελέσματα σε μείωση του κόστους των πωληθέντων.

Το κόστος των αναλωμένων αποθεμάτων είναι δυνατό να βαρύνει το κόστος άλλων παραγόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. το κόστος ιδιοκατασκευαζόμενου παγίου στοιχείου. Το κόστος των αποθεμάτων αυτών ενσωματώνεται στο κόστος του παγίου και αποσβένεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

6. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.
- (β) Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων (συνολικά και κατά κατηγορία)
- (γ) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην ΚΡΑ
- (δ) Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσης.
- (ε) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης των αποθεμάτων.
- (στ) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

7. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 2 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

ΔΛΠ 3
ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

IAS 3
CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

Το ΔΛΠ 3 αναφερόταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εκδόθηκε το 1977 και τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονταν από την 01/01/1997 και εφεξής. Το ΔΛΠ αυτό έχει ουσιαστικά καταργηθεί με τα νεότερα ΔΛΠ 22, 27 & 28.

ΔΛΠ 4
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

IAS 4
DEPRECIATION ACCOUNTING

Το ΔΛΠ 4 εκδόθηκε το 1977 και τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονταν από την 01/01/1977 και εφεξής. Το ΔΛΠ αυτό έχει ουσιαστικά καταργηθεί την 01/07/1999, υπερκαλυπτόμενο από τα ΔΛΠ 16, 22 & 38

ΔΛΠ 5
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ
ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

IAS 5
INFORMATION TO BE DISCLOSED IN FINANCIAL
STATEMENT

Το ΔΛΠ 5 όπως αρχικά εκδόθηκε, τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 01/01/1977. Το ΔΛΠ 5 έχει υπερκαλυφθεί από το αναθεωρημένο ΔΛΠ 1.

ΔΛΠ 6

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΙΜΩΝ

IAS 6

ACCOUNTING RESPONSES TO CHANGING PRICES

Το ΔΛΠ 6 εκδόθηκε το 1978 και τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 01/01/1978. Το ΔΛΠ 6 καταργήθηκε ουσιαστικά με τα νεώτερα ΔΛΠ 15 & 29.

ΔΛΠ 7
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

IAS 7
CASH FLOW STATEMENT

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 7 είναι να υποχρεώσει την παροχή πληροφοριών για τις ιστορικές μεταβολές στα μετρητά και τα αντίστοιχα μετρητών μιας οντότητας μέσω της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, ούτως ώστε να παρέχονται στους χρήστες των ΧΚ οι κατάλληλες πληροφορίες για τις ταμειακές ροές της οντότητας που προέρχονται από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Οι πιο πάνω πληροφορίες είναι χρήσιμες στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς τους δίνουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν :

- (α) Τις μεταβολές στο ενεργητικό και τις υποχρεώσεις της οντότητας.
- (β) Τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική της δομή.
- (γ) Την ικανότητά της να αφομοιώνει τις αλλαγές στο περιβάλλον και να εκμεταλλεύεται τις ευκαιρίες με σωστό προγραμματισμό στις εισπράξεις και τις πληρωμές.
- (δ) Την ικανότητα της να παράγει μετρητά και αντίστοιχα μετρητών.
- (ε) Τη δυνατότητά της να παράγει μελλοντικές ταμειακές ροές.
- (στ) Την πιθανότητα να αντιμετωπίσει προβλήματα ρευστότητας στο μέλλον.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 7 προβλέπει ότι η κάθε οντότητα θα πρέπει να ετοιμάζει μια Κατάσταση Ταμειακών Ροών σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 7 και να την παρουσιάζει ως αναπόσπαστο μέρος των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3. Ορισμοί

– **Επενδυτικές δραστηριότητες** είναι η απόκτηση και η εκποίηση μακροπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού και άλλων επενδύσεων που δεν συμπεριλαμβάνονται στα αντίστοιχα μετρητών.

– **Λειτουργικές δραστηριότητες** είναι οι δραστηριότητες της οντότητας που παράγουν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων, καθώς και άλλες

δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

– **Χρηματοδοτικές δραστηριότητες** είναι οι δραστηριότητες που μεταβάλλουν το μέγεθος και τη σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της οντότητας.

4. Σπουδαιότητα της Κατάστασης Ταμειακών Ροών

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι πολύ σημαντική τόσο για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και για τη διεύθυνση της οντότητας.

Οι **χρήστες** ενδιαφέρονται για τις ταμειακές ροές της οντότητας ούτως ώστε να μπορούν να αξιολογήσουν την ικανότητά της:

- (α) να ρευστοποιεί τα κέρδη της
- (β) να πληρώνει μερίσματα
- (γ) να χρηματοδοτεί επενδύσεις που παράγουν επιπρόσθετες ταμειακές ροές .

Επιπρόσθετα , και η διεύθυνση της οντότητας χρειάζεται την Κατάσταση Ταμειακών Ροών ούτως ώστε να αξιολογεί την ικανότητά της:

- (α) να διακανονίζει τις υποχρεώσεις της,
- (β) να συνεχίζει τις λειτουργικές της δραστηριότητες και
- (γ) να καταβάλλει μερίσματα στους επενδυτές της.

5. Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες

A) Γενικά

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ροών αυτών είναι σημαντική καθώς οι εν λόγω ροές δίνουν ένδειξη για το βαθμό στον οποίο οι εργασίες της οντότητας παράγουν ικανοποιητικές ροές μετρητών για:

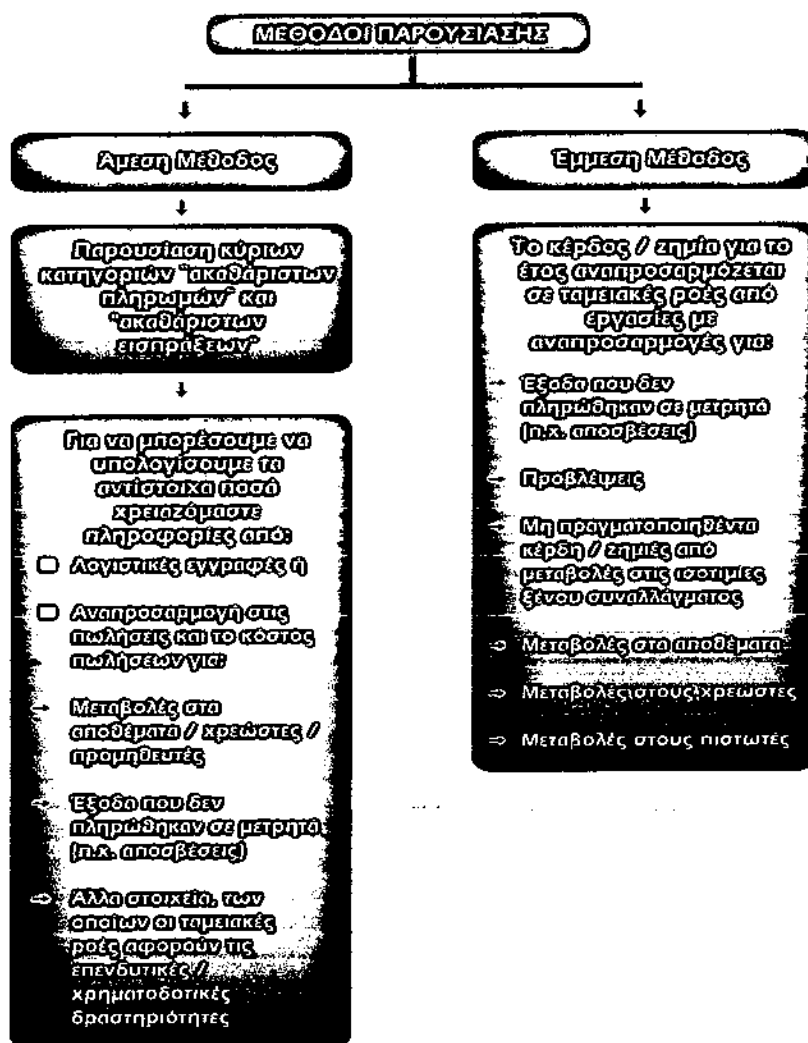
- (α) τη διατήρηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τις δραστηριότητες της,
- (β) τη δυνατότητα της οντότητας να αποπληρώσει τα δάνεια της και να καταβάλλει μερίσματα στους επενδυτές της και
- (γ) τη δυνατότητα της οντότητας να προχωρήσει σε καινούργιες επενδύσεις.

Παραδείγματα ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες συμπεριλαμβάνουν:

- (α) εισπράξεις από:
 - Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
 - Προμήθειες, δικαιώματα και άλλα εισοδήματα
- (β) πληρωμές σε:
 - Προμηθευτές
 - Υπαλλήλους
 - Φόρο εισοδήματος, εκτός εάν αφορούν συγκεκριμένες επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

B) Μέθοδοι Παρουσίασης

Υπάρχουν 2 μέθοδοι παρουσίασης των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες



6. Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες

A) Γενικά

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ροών αυτών είναι σημαντική καθώς οι εν λόγω ροές δίνουν ένδειξη για την έκταση των επενδύσεων της οντότητας σε στοιχεία που θα παράγουν μελλοντικές ταμειακές ροές.

Παραδείγματα ταμειακών ροών από επενδυτικές δραστηριότητες συμπεριλαμβάνουν:

- (α) πληρωμές για αγορά, και εισπράξεις από εκποίηση:
 - Ακίνητης ιδιοκτησίας
 - Μηχανών /εξοπλισμού
 - Άυλων στοιχείων ενεργητικού
- (β) πληρωμές για απόκτηση, και εισπράξεις από εκποίηση, εργαλείων ιδίων κεφαλαίων και
- (γ) δάνεια και παροχές σε πρόσωπα

B) Επενδυτικές Δραστηριότητες

Το ΔΛΠ 7 προβλέπει ότι η οντότητα θα πρέπει να παρουσιάζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες των ταμειακών της ροών από επενδυτικές δραστηριότητες, αλλά **δεν** αναφέρει πίες είναι οι κατηγορίες αυτές. Ως εκ τούτου, αναπόκειται στην κάθε οντότητα να επιλέξει τις κύριες κατηγορίες που είναι σχετικές με τις επενδυτικές της δραστηριότητες.

Οι κύριες κατηγορίες που συχνά παρουσιάζονται ξεχωριστά είναι :

- (α) πραγματικά ποσά πληρωμής από αγορές υλικών πάγιων και άυλων στοιχείων ενεργητικού
- (β) πραγματικά ποσά που πληρώθηκαν για να γίνουν επενδύσεις και να αποκτηθούν συμμετοχές, και
- (γ) δανεισμός σε τρίτα μέρη και σχετικές αποπληρωμές.

7. Ταμειακές Ροές από Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες

A) Γενικά

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ροών αυτών είναι σημαντική καθώς οι εν λόγω ροές βοηθούν στην πρόβλεψη απαιτήσεων σε μελλοντικές ταμειακές ροές από μετόχους / δανειστές / χρηματοδότες της οντότητας.

Παραδείγματα ταμειακών ροών από χρηματοδοτικές δραστηριότητες συμπεριλαμβάνουν :

- (α) εισπράξεις από, και πληρωμές για, έκδοση / εξαγορά εργαλείων ιδίων κεφαλαίων και δανεισμού,
- (β) εισπράξεις από, και πληρωμές για, δάνεια και άλλες μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες χρηματοδοτήσεις, και
- (γ) αποπληρωμή μίας υποχρέωσης από χρηματοδοτική μίσθωση.

B) Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες

Οι κύριες κατηγορίες που συχνά παρουσιάζονται ξεχωριστά είναι:

- (α) εισπράξεις από έκδοση μετοχικού κεφαλαίου,
- (β) εισπράξεις από έκδοση δανειακού κεφαλαίου,
- (γ) αποπληρωμή δανεισμού και χρηματοδοτικών μισθώσεων,
- (δ) αγορά ιδίων μετόχων και
- (ε) πληρωμή μερισμάτων.

8. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

A) Μετρητά και Αντίστοιχα Μετρητών

Τα μετρητά και τα αντίστοιχα μετρητών θα πρέπει να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

B) Πληροφόρηση κατά Τομέα

Οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν στο προσάρτημα τις ροές μετρητών και αντίστοιχων μετρητών από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες ανά «τομέα της οντότητας».

Γ) Άλλες Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα **πρέπει** να γνωστοποιεί, μαζί με σχετικό σχολιασμό, τα ποσά σημαντικών υπολοίπων μετρητών και αντίστοιχων μετρητών που κατέχονται από την οντότητα αλλά δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν .

9. Σημαντικοί Χρηματοοικονομικοί Δείκτες που Αφορούν την Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Σημαντικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες που μπορούν να εξαχθούν από την κατάσταση ταμειακών ροών είναι:

(α) **«Ποιότητα Κερδών»**

$$\frac{\text{ΚΑΘΑΡΗ ΡΟΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ}}{\text{ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ}}$$

Μια υγιής οντότητα συνήθως πρέπει να έχει δείκτη «ποιότητας κερδών» κοντά στο 1. Όταν δείκτης είναι πιο χαμηλός από το 1 τότε σημαίνει ότι η εταιρεία έχει «λογιστικά κέρδη» τα οποία δεν μετατρέπονται σε μετρητά.

(β) **«Κάλυψη Μερισμάτων και Τόκων»**

$$\frac{\text{ΚΑΘΑΡΗ ΡΟΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ}}{(\text{ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ} + \text{ΤΟΚΟΙ})}$$

Μια υγιής οντότητα συνήθως πρέπει να έχει υψηλό δείκτη «κάλυψης μερισμάτων και τόκων» (συνήθως πάνω από 3-4). Όταν ο δείκτης είναι κοντά στο 1 τότε σημαίνει ότι η εταιρεία δεν παράγει αρκετά κέρδη από λειτουργικές δραστηριότητες για να αμείβει τους επενδυτές της.

10. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 7 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την, ή μετά την, 01/01/1994.

ΔΛΠ 8

**ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ
& ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ**

IAS 8

**NET PROFIT OF LOSS FOR THE PERIOD
FUNDAMENTAL ERRORS & CHANGES IN
ACCOUNTING POLICIES**

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 8 είναι να καθορίσει τα κριτήρια για την επιλογή και μεταβολή των λογιστικών πολιτικών (ΛΠ), καθώς και το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις στις ΛΠ, τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις (ΛΕ) και τις διορθώσεις βασικών λαθών. Επίσης σκοπός του ΔΛΠ 8 είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, ούτως ώστε όλες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν την Κατάσταση Αποτελεσμάτων με ομοιόμορφο τρόπο, με αποτέλεσμα όλες οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (ΧΚ) των επιχειρήσεων να καθίστανται συγκρίσιμες για τους χρήστες τους.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 8:

- Πρέπει να εφαρμόζεται για την επιλογή και εφαρμογή των ΛΠ, επίσης καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις ΛΠ, των μεταβολών στις ΛΕ και τις διορθώσεις των βασικών λαθών προηγούμενων περιόδων.
- Απαιτεί την κατάταξη και γνωστοποίηση των εκτάκτων κονδυλίων¹ και τη γνωστοποίηση ορισμένων στοιχείων κέρδους ή ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες.
- Ασχολείται επίσης, με ορισμένες γνωστοποιήσεις, που αφορούν τις διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες, ενώ δεν ασχολείται με θέματα καταχώρησης και αποτίμησης, που σχετίζονται με διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες.

3. Ορισμοί

– **Λογιστικές Πολιτικές, Αρχές ή Μέθοδοι** είναι οι συγκεκριμένες λογιστικές αρχές, βάσεις, θέσεις, παραδοχές, συνήθειες, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

¹ Σημειώνεται ότι φορολογικές επιδράσεις των εκτάκτων κονδυλίων, των διορθώσεων βασικών λαθών προηγούμενων περιόδων και των μεταβολών στις ΛΠ, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 «Λογιστική των Φόρων Εισοδήματος» (βλ. σελ.79)

– **Λογιστικές Εκτιμήσεις** είναι οι εκτιμήσεις που γίνονται κατά προσέγγιση για πολλά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αναγράφονται στις ΧΚ και δεν είναι δυνατό να αποτιμηθούν με ακρίβεια λόγω των αβεβαιοτήτων που είναι συμφυείς με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες.

– **Βασικά λάθη** είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι ΧΚ μίας ή περισσότερων προγενεστέρων χρήσεων να μη μπορούν να θεωρούνται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημερομηνία έκδοσής τους.

Τα λάθη αυτά μπορεί να προέλθουν από λανθασμένες αριθμητικές πράξεις, από εσφαλμένη εφαρμογή λογιστικών μεθόδων ή από εσφαλμένη ερμηνεία γεγονότων ή ακόμη από αβλεψία ή απάτη.

– **Συνήθεις δραστηριότητες** είναι οι οποιοσδήποτε δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεών της και όσες σχετικές δραστηριότητες αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεύρυνση των κυρίων δραστηριοτήτων της ή ως μέρος ή ως επακόλουθο αυτών.

– **Έκτακτα κονδύλια** είναι έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οι οποίες σαφώς διακρίνονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και συνεπώς δεν αναμένεται να επαναλαμβάνονται συχνά ή σε τακτά χρονικά διαστήματα.

4. «Ομοίομορφη» Κατάσταση Αποτελεσμάτων

A) Γενικά

Το ΔΛΠ 8 καθιερώνει τη λογιστική αρχή της «αυτοτέλειας των χρήσεων», ορίζοντας ότι «όλα τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που αφορούν μία χρήση πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης, εκτός αν ένα ΔΛΠ απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικά». Με βάση την αρχή αυτή στα αποτελέσματα χρήσης πρέπει να περιλαμβάνονται και τα έκτακτα κονδύλια, καθώς και τα αποτελέσματα από τις μεταβολές στις ΛΠ και ΛΕ. Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν περιπτώσεις που ορισμένα κονδύλια πρέπει να αποκλειστούν από το καθαρό κέρδος ή ζημία της τρέχουσας χρήσης.

B) Διάκριση των Αποτελεσμάτων Χρήσης σε Οργανικά & Ανόργανα

Το ΔΛΠ 8 επιβάλλει όπως το καθαρό κέρδος ή η ζημία της χρήσης συντίθενται από τα ακόλουθα επιμέρους στοιχεία, το καθένα από τα οποία πρέπει να απεικονίζεται στον πίνακα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων:

- (α) Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες και
- (β) Έκτακτα κονδύλια

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης, λοιπόν, συντίθεται από:

Οργανικά Έσοδα – Έξοδα	±	Έκτακτα κονδύλια
---------------------------	---	------------------

Το ΔΛΠ 8 θέτει ως αρχή ότι «όλα σχεδόν τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που προσδιορίζουν τελικά το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσης προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι περιπτώσεις, λοιπόν, που ένα γεγονός ή μία συναλλαγή δημιουργεί ένα έκτακτο κονδύλι¹ είναι σπάνιες και συνεπώς, όλα τα έσοδα – έξοδα πρέπει να χαρακτηρίζονται οργανικά² ή αλλιώς έσοδα – έξοδα εκμετάλλευσης». Δηλαδή μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις ένα γεγονός ή μία συναλλαγή δημιουργούν ένα έκτακτο κονδύλι εσόδου, εξόδου, κέρδους, ζημίας.

Γ) Γνωστοποιήσεις

Για κάθε έκτακτο κονδύλι θα πρέπει να γνωστοποιείται η φύση και το ποσό του. Η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να γίνεται είτε στον πίνακα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων είτε στις Σημειώσεις, σ' αυτή την περίπτωση πρέπει επίσης να γνωστοποιείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων το συνολικό ποσό όλων των εκτάκτων κονδυλίων.

Το ΔΛΠ 8 επιβάλλει, επίσης τη γνωστοποίηση του αποτελέσματος εκμετάλλευσης, δηλαδή του αποτελέσματος που προκύπτει από την αντιπαράθεση των εσόδων – εξόδων εκμετάλλευσης (οργανικών).

Το ΔΛΠ 8 δεν απαιτεί την κατ' είδος και ποσό γνωστοποίηση των οργανικών εσόδων – εξόδων, όπως την απαιτεί για τα έκτακτα κονδύλια.

¹ Ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου ως εκτάκτου εξαρτάται κυρίως από τη φύση του γεγονότος ή της συναλλαγής, που προκάλεσε τη δημιουργία του κονδυλίου σε σχέση με τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης, παρά από τη συχνότητα με την οποία τέτοια γεγονότα ή συναλλαγές αναμένεται να συμβούν στην επιχείρηση. Παραδείγματα τέτοιων γεγονότων είναι η απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ή μία φυσική καταστροφή (π.χ. σεισμός).

² Στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ. τα μεν οργανικά έξοδα παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6, τα δε οργανικά έσοδα στους λογαριασμούς της Ομάδας 7.

Όμως απαιτείται από το ΔΛΠ 8 η ξεχωριστή γνωστοποίηση των εσόδων και εξόδων εκμετάλλευσης, όταν είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή περίπτωσης που η γνωστοποίησή τους είναι απαραίτητη στους χρήστες των ΧΚ, για να κατανοήσουν και να σχηματίσουν γνώμη για την οικονομική θέση, την απόδοση και την προοπτική της επιχείρησης. Η γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών γίνεται στις Σημειώσεις των ΧΚ. Τέτοιες περιπτώσεις για ξεχωριστή γνωστοποίηση της φύσης και του ποσού ορισμένων οργανικών εσόδων – εξόδων είναι:

- Η υποτίμηση των αποθεμάτων στην ΚΡΑ ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην ανακτήσιμη αξία, όπως επίσης και η αναστροφή τέτοιων υποτιμήσεων.
- Διαθέσεις στοιχείων από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις.
- Διαθέσεις μακροπρόθεσμων επενδύσεων.
- Διακοπείσες εκμεταλλεύσεις κ.ά.

5. Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις

A) Γενικά

Η χρήση λογιστικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδη διαδικασία στην κατάρτιση των ΧΚ και γι' αυτό οι ΛΕ πρέπει να βασίζονται στις πιο πρόσφατες και αξιόπιστες πληροφορίες κατά το χρόνο που αυτές διενεργούνται.

Παραδειγματικά ΛΕ απαιτούνται για τον προσδιορισμό της αξίας των επισφαλών απαιτήσεων, των απαξιωμένων αποθεμάτων ή της ωφέλιμης ζωής των αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων.

Σε μερικές περιπτώσεις είναι αρκετά δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μίας μεταβολής ΛΠ και μίας μεταβολής ΛΕ. Στις περιπτώσεις αυτές, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή σε ΛΕ, τυγχάνει αντίστοιχης λογιστικής αντιμετώπισης και γίνεται επίσης η αντίστοιχη κατάλληλη γνωστοποίηση.

B) Λογιστική Αντιμετώπιση

Μία ΛΕ είναι ενδεχόμενο να πρέπει να αναθεωρηθεί, αν μεταβλήθηκαν οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η ΛΕ ή αν προέκυψαν νέες πληροφορίες.

Το ΔΛΠ 8 απαιτεί το αποτέλεσμα μίας μεταβολής ΛΕ να συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας:

- (α) της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στη χρήση αυτή (π.χ. μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων) ή
- (β) της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή επιδρά και τις μελλοντικές χρήσεις (π.χ. μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου).

Επίσης, το ΔΛΠ 8 ορίζει ότι το αποτέλεσμα της μεταβολής μίας ΛΕ πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της κατάστασης αποτελεσμάτων, που είχε χρησιμοποιηθεί για τη ΛΕ.

Γ) Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιήσει τη φύση και το ποσό μίας μεταβολής σε μία ΛΕ, που έχει επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή αναμένεται να έχει ουσιώδη επίπτωση στις μελλοντικές χρήσεις. Ακόμα, αν είναι πρακτικά ανέφικτο να προσδιοριστεί η επίπτωση ή το ποσό μίας μεταβολής σε ΛΕ στις μελλοντικές χρήσεις το γεγονός αυτό θα πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.

6. Διορθώσεις των Βασικών Λαθών

A) Γενικά

Η διόρθωση των βασικών λαθών προηγούμενων χρήσεων απαιτεί την επαναδιατύπωση των συγκριτικών πληροφοριών ή την παρουσίαση επιπρόσθετων άτυπων πληροφοριών και διακρίνεται από τις μεταβολές ΛΕ.

B) Λογιστική Αντιμετώπιση

- Κύρια Μέθοδος

Κατά τη μέθοδο αυτή, οι ΧΚ καθώς και η συμπληρωματική πληροφόρηση για προγενέστερες χρήσεις, παρουσιάζονται ως εάν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί μέσα στην χρήση στην οποία είχε γίνει. Συνεπώς το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού σφάλματος που έγινε σε προηγούμενη παρουσιαζόμενη χρήση, πρέπει να συμπεριληφθεί στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της προηγούμενης αυτής χρήσης.

Αντίθετα, εάν το βασικό λάθος έγινε σε χρήση προηγούμενη εκείνων που συμπεριλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση, το ποσό της διόρθωσης καταχωρείται στο «υπόλοιπο κερδών εις νέο» της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Όταν εφαρμόζεται η κύρια μέθοδος το ΔΛΠ 8 υποχρεώνει την επιχείρηση να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Τη φύση του βασικού λάθους,
- (β) το ποσό της διόρθωσης που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της τρέχουσας χρήσης και
- (γ) το ποσό της διόρθωσης που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε χρήση για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση, καθώς και το ποσό της διόρθωσης που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση. Αν είναι πρακτικά ανέφικτο να παρουσιαστεί η άτυπη πληροφόρηση το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

- Επιτρεπόμενη Εναλλακτική Μέθοδος

Κατά την εναλλακτική μέθοδο που επιτρέπει το ΔΛΠ 8, το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους, που έγινε σε μία προηγούμενη χρήση, λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) της τρέχουσας χρήσης ως εάν το λάθος να αφορούσε την τρέχουσα χρήση.

Όταν εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος το ΔΛΠ 8 υποχρεώνει την επιχείρηση να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Τη φύση του βασικού λάθους,
- (β) το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται,
- (γ) το ποσό της διόρθωσης που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση και
- (δ) το ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά ανέφικτο.

7. Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές

A) Γενικά

Μεταβολή λογιστικής μεθόδου έχουμε, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει μια γενικά αποδεκτή λογιστική μέθοδο, η οποία όμως είναι διαφορετική από εκείνη που εφαρμόζε σε προηγούμενες περιόδους, για τις οποίες είχε δημοσιεύσει ΧΚ.

Χαρακτηριστικό της μεταβολής μιας ΛΠ είναι ότι και οι δύο μέθοδοι και η παλαιότερα εφαρμοζόμενη και η νέα είναι γενικά αποδεκτές μέθοδοι. Οι μεταβολές στις ΛΠ είναι πολλές. Παραδειγματικά μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές έχουμε σε περίπτωση μεταβολής:

- Της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων.
- Στο λογιστικό χειρισμό ορισμένων δαπανών ως δαπανών τμηματικής απόσβεσης ή ως δαπανών εφάπαξ αποσβέσιμων.
- Στη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων των μακροπρόθεσμων κατασκευαστικών συμβάσεων.
- Στη μέθοδο απόσβεσης των ήδη αποκτημένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Η επιχείρηση θα πρέπει να μεταβάλλει μια ΛΠ μόνο εάν η μεταβολή:

- (α) απαιτείται από κάποιο Πρότυπο ή Ερμηνεία, ή
- (β) οδηγεί σε ΧΚ που παρέχουν αξιόπιστες και πιο σχετικές πληροφορίες για τις επιπτώσεις συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση, απόδοση και ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Αντίθετα, δεν αποτελούν μεταβολές ΛΠ οι εξής περιπτώσεις:

- (α) Η εφαρμογή νέας ΛΠ για συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που δεν συνέβαιναν σε παλαιότερες χρήσεις ή αν συνέβαιναν ήταν ασήμαντα.
- (β) Η εφαρμογή ή η τροποποίηση μίας ΛΠ που έγινε αναγκαία λόγω συναλλαγών ή γεγονότων, τα οποία είναι ουσιαστικά διαφορετικά από τα προγενέστερα.

Η για πρώτη φορά εφαρμογή μια μεθόδου αναπροσαρμογής της αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» ή το ΔΛΠ 38 «Αύλα περιουσιακά στοιχεία» αποτελεί μία

ειδική περίπτωση μεταβολή σε ΛΠ και αυτό γιατί αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με τα παραπάνω ΔΛΠ 16 και 38 παρά με το παρόν ΔΛΠ 8¹.

Β) Λογιστική Αντιμετώπιση

- Κύρια Μέθοδος

Όταν εφαρμόζεται η κύρια μέθοδος το ΔΛΠ 8 υποχρεώνει την επιχείρηση να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Τους λόγους της μεταβολής,
- (β) το ποσό της προσαρμογής που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της τρέχουσας χρήσης και
- (γ) το ποσό της προσαρμογής που περιλαμβάνεται σε κάθε χρήση για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση, καθώς και το ποσό της προσαρμογής που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση. Αν είναι πρακτικά ανέφικτο να παρουσιαστεί η άτυπη πληροφόρηση το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

- Επιτρεπόμενη Εναλλακτική Μέθοδος

Όταν εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος το ΔΛΠ 8 υποχρεώνει την επιχείρηση να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Τους λόγους της μεταβολής,
- (β) το ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται,
- (γ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση και
- (δ) το ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά ανέφικτο.

¹ Στην περίπτωση μεταβολής ΛΠ που αφορά την αξία αναπροσαρμογής στοιχείων του Ενεργητικού δεν ισχύει η λογιστική αντιμετώπιση που ισχύει για τις μεταβολές ΛΠ που εντάσσονται στο ΔΛΠ 8.

8. Μεταβατικές Διατάξεις

Σχετικά με την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠ από την επιχείρηση για πρώτη φορά το ΔΛΠ 8, όπως τροποποιήθηκε και αποσαφηνίστηκε με τη Ερμηνεία SIC – 8, ορίζει τα ακόλουθα:

- Στη χρήση όπου τα ΔΛΠ εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά, οι ΧΚ της επιχείρησης πρέπει να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται, ως εάν οι ΧΚ είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα Πρότυπα και τις Ερμηνείες που ισχύουν για τη χρήση της πρώτης εφαρμογής.
- Κάθε αναπροσαρμογή που προέρχεται από τη μετάβαση στα ΔΛΠ πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των αδιανέμητων κερδών της προηγούμενης παρουσιαζόμενης χρήσης που παρουσιάστηκε σύμφωνα με τα ΔΛΠ.
- Όταν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ πλήρως, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις των σε ισχύ Προτύπων και Ερμηνειών μόνο για τις χρήσεις που λήγουν την ημερομηνία που προδιαγράφεται στα αντίστοιχα Πρότυπα και Ερμηνείες.
- Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται και να παρουσιάζεται σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

9. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 8 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

ΔΛΠ 9
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

IAS 9
RESEARCH AND DEVELOPMENT COSTS

Το ΔΛΠ 9 εκδόθηκε το 1978 και αναθεωρήθηκε το 1973. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν την ή μετά 01/01/1995. Το ΔΛΠ αυτό αντικαταστάθηκε με το ΔΛΠ 38.

ΔΛΠ 10
ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ
ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

IAS 10
EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 10 είναι να καθορίσει:

- Πότε η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις ΧΚ της για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού.
- Τις γνωστοποιήσεις που η επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι ΧΚ εγκρίθηκαν για έκδοση καθώς και σχετικά με γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού.
- Επίσης το ΔΛΠ 10 απαιτεί ότι δεν πρέπει η επιχείρηση να καταρτίζει της ΧΚ της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern), αν γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού δείχνουν ότι εξέλιπταν οι προϋποθέσεις συμμόρφωσης προς την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δηλαδή το ΔΛΠ 10 προβλέπει ότι εάν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού υπάρχουν ενδείξεις ότι η επιχείρηση δεν αποτελεί (πλέον) δρώσα οικονομική μονάδα, οι ΧΚ της δεν πρέπει να ετοιμάζονται με βάση την αρχή της βιωσιμότητας.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 10 πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

3. Ορισμοί

– **Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού** είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκά ή μη, που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των ΧΚ προς έκδοση¹.

¹ Ο προσδιορισμός της ημερομηνίας «έγκρισης των ΧΚ προς έκδοση» είναι πολύ σημαντικός καθώς καθορίζει και τη διάρκεια της «περιόδου μετά τον Ισολογισμό». Η διαδικασία έγκρισης των ΧΚ διαφέρει από χώρα σε χώρα, ανάλογα με τη διευθυντική δομή της επιχείρησης, των περί εταιριών νόμο κ.λ.π. Συνήθως η ημερομηνία έγκρισης είναι η ημερομηνία που το Διοικητικό Συμβούλιο εγκρίνει τις ΧΚ για υποβολή τους προς τους μετόχους.

Τα γεγονότα¹ αυτά διακρίνονται σε:

- (α) **διορθωτικά γεγονότα** τα οποία αποτελούν επωφελή ή επιζήμια γεγονότα, που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και σε
- (β) **μη διορθωτικά γεγονότα** τα οποία αποτελούν επωφελή ή επιζήμια γεγονότα, που παρέχουν πληροφορίες σχετικές με συνθήκες που δεν υπήρξαν μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, αλλά οι οποίες συνθήκες δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή.

4. Λογιστική Αντιμετώπιση των Διορθωτικών Γεγονότων

Η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις ΧΚ της όταν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού και μέχρι οι ΧΚ να εγκριθούν από το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ) της επιχείρησης συμβούν οποιαδήποτε διορθωτικά γεγονότα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΩΝ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ

- Πτώχευση πελάτη / χρεώστη με σημαντικό υπόλοιπο την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Αποτελέσματα νομικής υπόθεσης (που ήταν σε εξέλιξη κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) που επιβεβαιώνουν μία υποχρέωση
- Αλλαγή, μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, του αρχικού κόστους αγοράς
- Ανακάλυψη λαθών ή απάτης για στοιχεία που παρουσιάζονταν στον Ισολογισμό
- Επιβεβαίωση της Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας για αποθέματα που συμπεριλαμβάνονταν στον Ισολογισμό.

5. Λογιστική Αντιμετώπιση των Μη Διορθωτικών Γεγονότων

Η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόζει τα καταχωρημένα στις ΧΚ της ποσά για τα μη διορθωτικά γεγονότα.

Εάν τα μη διορθωτικά γεγονότα είναι τόσο σημαντικά που μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών των ΧΚ, τότε αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται στις Σημειώσεις των ΧΚ.

¹ Τα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα έχουν ονομαστεί και «οψιγενή γεγονότα».

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΩΝ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Σημαντική πτώση στην αγοραία αξία των επενδύσεων • Σημαντικές αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές • Έκδοση μετοχών • Εξαγορές και συγχωνεύσεις • Ανακοίνωση ή έναρξη διαδικασίας σημαντικής αναδιάρθρωσης • Σημαντικές αγορές / πωλήσεις στοιχείων Ενεργητικού • Ανάλυση σημαντικών δεσμεύσεων • Ανακοίνωση σχεδίου διακοπής δραστηριοτήτων • Σημαντικές αγορές, ταξινομήσεις στοιχείων Ενεργητικού ως «κατεχόμενα για πώληση», άλλες εκποιήσεις στοιχείων Ενεργητικού ή απαλλοτρίωση σημαντικών στοιχείων Ενεργητικού από την κυβέρνηση. |
|--|

6. Αρχή της Βιωσιμότητας

A) Γενικά

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 η επιχείρηση δεν πρέπει να ετοιμάσει τις ΧΚ της με βάση την αρχή της βιωσιμότητας εάν, κατά τη περίοδο μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, υπάρχουν ενδείξεις ότι η επιχείρηση δεν αποτελεί πλέον δρώσα οικονομική μονάδα π.χ. :

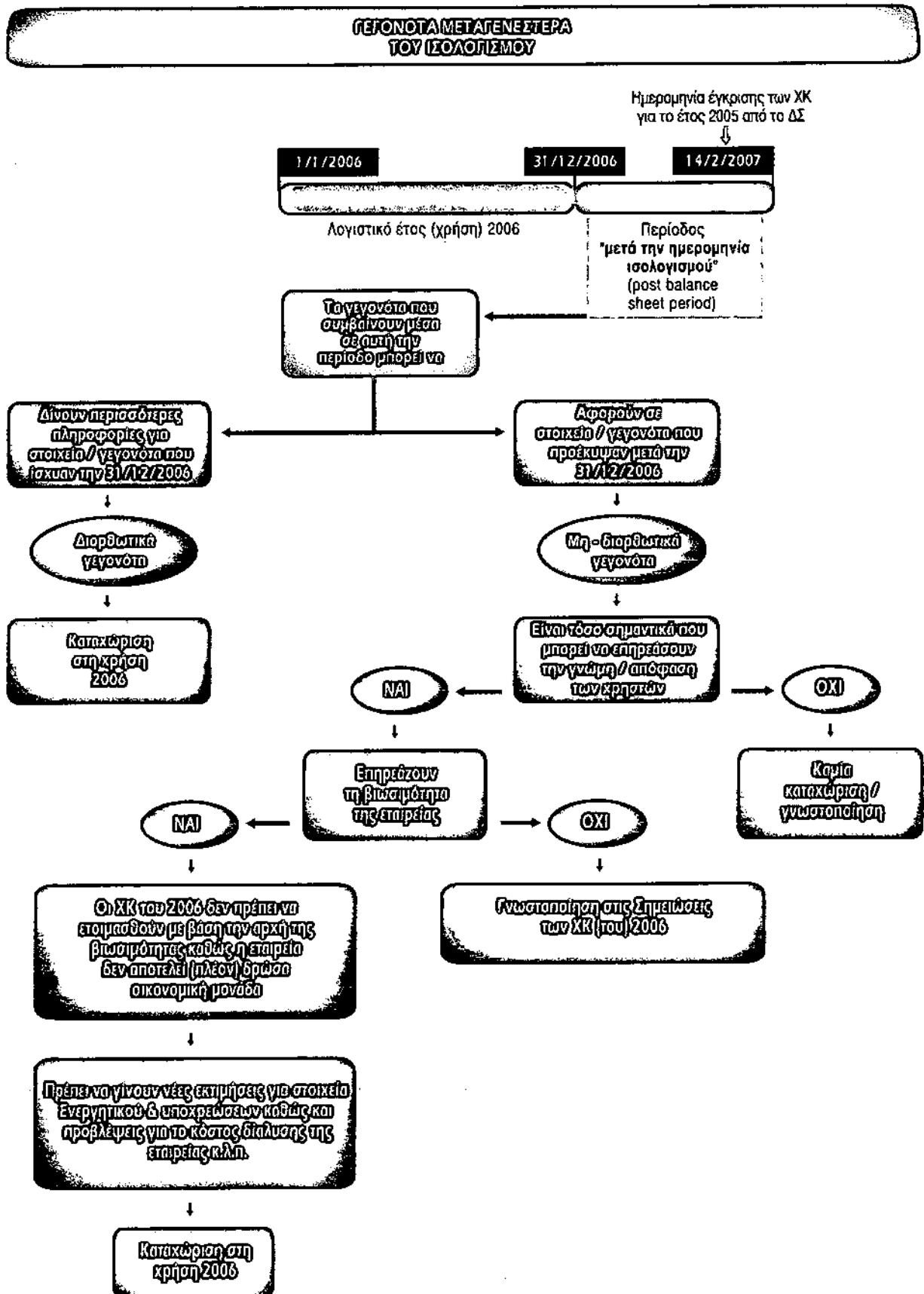
- Υπάρχει πρόθεση διάλυσης της επιχείρησης
- Υπάρχει πρόθεση τερματισμού των δραστηριοτήτων της επιχείρησης
- Διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει άλλη ρεαλιστική επιλογή από τη διάλυση ή τον τερματισμό των δραστηριοτήτων της.

B) Λογιστική Αντιμετώπιση

Στην περίπτωση που δεν ισχύει η αρχή της βιωσιμότητας θα πρέπει να γίνει θεμελιώδης αλλαγή στη λογιστική βάση που θα χρησιμοποιηθεί για την ετοιμασία των ΧΚ.

Κατ' επέκταση, στην ακραία περίπτωση που ένα μη διορθωτικό γεγονός είναι τόσο σημαντικά αρνητικό για την επιχείρηση που επηρεάζει την αρχή της βιωσιμότητας, τότε θα πρέπει να γίνουν οι κατάλληλες αναπροσαρμογές στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και στον Ισολογισμό για να εκτιμηθούν τα στοιχεία του Ενεργητικού στην ΚΡΑ τους και να αναγνωρισθούν σχετικές υποχρεώσεις και προβλέψεις.

7. Σχηματική Παρουσίαση Γεγονότων Μεταγενεστέρων του Ισολογισμού



8. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- (α) Την ημερομηνία κατά την οποία οι ΧΚ της εγκρίθηκαν καθώς και το αρμόδιο σώμα που έδωσε την έγκριση. Εάν οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή κάποιοι άλλοι έχουν το δικαίωμα να τροποποιήσουν τις ΧΚ μετά την έκδοσή τους, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- (β) Τα μη διορθωτικά γεγονότα όταν είναι τέτοιας σπουδαιότητας, που η μη γνωστοποίησή τους θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των ΧΚ να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις. Επίσης η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία μη διορθωτικών γεγονότων τη φύση του γεγονότος και μία εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος του ή μία δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.
- (γ) Τέλος, όταν οι ΧΚ δεν ετοιμάζονται με βάση την αρχή της βιωσιμότητας τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι δεν εφαρμόζεται η αρχή της βιωσιμότητας, η βάση ετοιμασίας των ΧΚ και ο λόγος που η επιχείρηση δεν αποτελεί πλέον δρώσα οικονομική μονάδα.

9. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 10 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

ΔΛΠ 11
ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ

IAS 11
CONSTRUCTION CONTRACTS

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 11 είναι να διαπιστώσει το λογιστικό χειρισμό για τα έσοδα και τα κόστη που αφορούν σε κατασκευαστικά συμβόλαια.

Λόγω της φύσης της σχετικής δραστηριότητας, η ημερομηνία ανάληψης ενός συμβολαίου συνήθως διαφέρει από την ημερομηνία ολοκλήρωσης του. Ως εκ τούτου, το πρωταρχικό θέμα στο λογιστικό χειρισμό των κατασκευαστικών συμβολαίων είναι η κατανομή των σχετικών κοστών και εσόδων στις διάφορες λογιστικές περιόδους.

Για τον προσδιορισμό της ημερομηνίας αναγνώρισης εσόδων και κοστών στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, το ΔΛΠ 11 υιοθετεί τα **κριτήρια αναγνώρισης** που διατυπώνονται στο «Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του ΣΔΛΠ. Δηλαδή, ένα στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (στοιχείο ενεργητικού, υποχρέωση, συμφέρον μετόχων, εισόδημα, έξοδο) θα πρέπει να αναγνωρίζεται όταν:

- (α) είναι πιθανόν ότι θα υπάρξει εισροή(εκροή) οικονομικών οφελών προς(από) την οντότητα και
- (β) το κόστος ή η αξία του στοιχείου μπορεί να καθοριστεί με αξιοπιστία.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 11 θα πρέπει να εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση των κατασκευαστικών συμβολαίων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του κατασκευαστή.

3. Ορισμοί

– **Κατασκευαστικό συμβόλαιο** είναι ένα συμβόλαιο που ήταν αποτέλεσμα ειδικής διαπραγμάτευσης για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού ή ενός συνδυασμού στοιχείων ενεργητικού τα οποία είναι αλληλένδετα και αλληλοεξαρτώμενα στο σχεδιασμό, τεχνολογία και λειτουργία τους ή στον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

– **Συμβόλαιο προστιθέμενης αμοιβής** είναι το συμβόλαιο με βάση το οποίο ο κατασκευαστής αποζημιώνεται για επιτρεπόμενα ή αλλιώς

καθορισμένα κόστη, πλέον ένα συμφωνημένο ποσοστό των εν λόγω κοστών ή μια σταθερή αμοιβή.

– **Συμβόλαιο σταθερής τιμής** είναι το συμβόλαιο στο οποίο ο κατασκευαστής συμφωνεί σε :

- (α) μία σταθερή τιμή για ολόκληρο το συμβόλαιο ή
- (β) μία σταθερή αμοιβή κατά μονάδα παραγωγής,

το οποίο συμβόλαιο ,σε ορισμένες περιπτώσεις , υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

4. Συνδυασμός και Διαχωρισμός Κατασκευαστικών Συμβολαίων

A)Γενικά

Το ΔΛΠ 11 εφαρμόζεται για κάθε μεμονωμένο κατασκευαστικό συμβόλαιο. Όμως ,σε ορισμένες περιπτώσεις, για να λογιστικοποιηθεί η ουσία πάνω από τη νομική υπόσταση, είναι αναγκαίο να εφαρμοστούν οι πρόνοιες του ΔΛΠ 11 σε:

- (α) ξεχωριστά προσδιορίσιμα μέρη ενός συμβολαίου ,ως ξεχωριστά συμβόλαια ή
- (β) σε μια ομάδα συμβολαίων ,ως ένα ενιαίο συμβόλαιο.

B) Συμβόλαια που Καλύπτουν Διάφορα Στοιχεία Ενεργητικού

Όταν ένα συμβόλαιο καλύπτει διάφορα στοιχεία ενεργητικού, η κατασκευή του κάθε στοιχείου τυγχάνει χειρισμού ως διαφορετικό κατασκευαστικό συμβόλαιο εάν:

- (α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε στοιχείο,
- (β) έχει γίνει ξεχωριστή διαπραγμάτευση για κάθε στοιχείο και τόσο ο εργολάβος όσο και ο πελάτης ήταν σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν εκείνο το μέρος του συμβολαίου που αφορούσε το κάθε στοιχείο και
- (γ) τα κόστη και τα έσοδα του κάθε στοιχείου μπορούν να εξακριβωθούν.

Γ) Ενιαίο Συμβόλαιο

Μια ομάδα συμβολαίων, είτε αυτά γίνονται με ένα ή με διάφορους πελάτες, θα πρέπει να τυγχάνει χειρισμού ως ένα ενιαίο κατασκευαστικό συμβόλαιο εάν:

- (α) γίνεται διαπραγμάτευση για το σύνολο των συμβολαίων ως ένα ενιαίο «πακέτο»
- (β) τα συμβόλαια είναι τόσο αλληλένδετα μεταξύ τους που, στην ουσία, αποτελούν μέρος ενός ενιαίου σχεδίου με ένα ολικό περιθώριο κέρδους και
- (γ) τα συμβόλαια εκτελούνται ταυτόχρονα ή σε μία συνεχή ακολουθία.

Δ) Κατασκευή Επιπρόσθετων Στοιχείων Ενεργητικού

Σε περίπτωση που ένα συμβόλαιο προβλέπει την κατασκευή ενός επιπρόσθετου στοιχείου ενεργητικού κατά επιλογή του πελάτη, ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός επιπρόσθετου στοιχείου, η κατασκευή του επιπρόσθετου στοιχείου θεωρείται ξεχωριστό κατασκευαστικό συμβόλαιο εάν:

- (α) το στοιχείο διαφέρει σημαντικά στο σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από τα στοιχεία που καλύπτονταν από το αρχικό συμβόλαιο ή
- (β) η τιμή του στοιχείου υπόκειται σε διαπραγμάτευση ανεξάρτητα από την τιμή του αρχικού συμβολαίου.

5. Αναγνώριση Εσόδων και Εξόδων Συμβολαίου

A) Γενικοί κανονισμοί

Το ΔΛΠ 11 διαχωρίζει τα συμβόλαια σε 3 κατηγορίες ως εξής:

1) Συμβόλαια των οποίων η έκβαση μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία και τα οποία αναμένονται να είναι κερδοφόρα

2) Συμβόλαια που αναμένονται να είναι ζημιογόνα

3) Συμβόλαια των οποίων η έκβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

Για το **1** τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται ανάλογα με το ποσοστό ολοκλήρωσης.

Για το **2** η διαφορά μεταξύ συνολικών εξόδων και συνολικών εσόδων αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως.

Για το 3 τα έσοδα αναγνωρίζονται στο βαθμό που τα κόστη που έχουν πραγματοποιηθεί θα ανακτηθούν, και τα κόστη αναγνωρίζονται ως έξοδα την περίοδο που πραγματοποιούνται.

6. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- (α) το ποσό που έχει αναγνωρισθεί ως έσοδο από κατασκευαστικά συμβόλαια και
- (β) οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για αναγνώριση εσόδων και ποσοστού ολοκλήρωσης.

Για ημιτελή έργα θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- (α) τα συνολικά κόστη που πραγματοποιήθηκαν και τα αναγνωρισμένα κέρδη (μείον ζημιές) μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (β) τα ποσά που προεισπράχθηκαν και
- (γ) τα ποσά που παρακρατήθηκαν.

Θα πρέπει να γνωστοποιείται το ακαθάριστο ποσό εισπρακτέο (πληρωτέο) από (σε) πελάτες, το οποίο είναι:

Κόστος που πραγματοποιήθηκε	X
+ αναγνωρισμένα κέρδη	X
– σύνολο αναγνωρισμένων ζημιών	<u>(X)</u>
– τιμολογήσεις	<u>(X)</u>
Ποσό εισπρακτέο / πληρωτέο	<u><u>X / (X)</u></u>

7. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 11 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1995.

ΔΛΠ 12
ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

IAS 12
INCOME TAXES

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι να διαπιστώσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τους φόρους εισοδήματος. Το κύριο θέμα στον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος είναι να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και οι μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις:

- (α) της **μελλοντικής** ανάκτησης των λογιστικών αξιών των στοιχείων ενεργητικού που αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.
- (β) των συναλλαγών και άλλων γεγονότων της **τρέχουσας** περιόδου που αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2. Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ θα πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση των φόρων εισοδήματος.

Για τους σκοπούς του ΔΛΠ 12, οι φόροι εισοδήματος συμπεριλαμβάνουν όλους τους εγχώριους και ξένους φόρους οι οποίοι βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος συμπεριλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως παρακρατούμενους φόρους οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συνδεδεμένη ή κοινοπραξία όταν αυτές οι οντότητες κάνουν διαθέσεις προς την αναφέρουσα οντότητα.

Το ΔΛΠ 12 καλύπτει τόσο την **τρέχουσα** όσο και την **αναβαλλόμενη** φορολογία που βασίζεται στα φορολογητέα κέρδη της οντότητας.

3. Σημαντικοί Κανονισμοί

Υπάρχουν 2 σημαντικοί κανονισμοί που διέπουν το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος:

- (α) η αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού υποδηλώνει ότι η οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου ενεργητικού. Εάν είναι πιθανό ότι η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας θα αυξήσει (μειώσει) τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές που θα υπήρχαν εάν η εν λόγω ανάκτηση ή διακανονισμός δεν είχε οποιοσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις, το ΔΛΠ 12 απαιτεί, με περιορισμένες εξαιρέσεις, την

αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (στοιχείο ενεργητικού).

- (β) οι φορολογικές επιπτώσεις των γεγονότων και συναλλαγών θα πρέπει να αναγνωρίζονται στην ίδια χρηματοοικονομική κατάσταση που αναγνωρίζεται και το εν λόγω γεγονός / συναλλαγή. Δηλαδή, οι φορολογικές επιπτώσεις γεγονότων / συναλλαγών που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων θα πρέπει να αναγνωρίζονται στην ίδια Κατάσταση ενώ οι φορολογικές επιπτώσεις των γεγονότων / συναλλαγών που καταχωρούνται στα Ίδια Κεφάλαια θα πρέπει να αναγνωρίζονται επίσης στα Ίδια Κεφάλαια.

4. Τρέχουσα – Αναβαλλόμενη Φορολογία

– **Τρέχουσα Φορολογία** είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που πληρώνεται στις φορολογικές αρχές και αφορά στα κέρδη από εμπορικές δραστηριότητες της τρέχουσας περιόδου.

– **Αναβαλλόμενη Φορολογία** είναι μια λογιστική / μη ταμειακή εγγραφή που γίνεται στην τρέχουσα περίοδο για να συσχετίσει τις μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις ορισμένων τρεχουσών συναλλαγών / γεγονότων.

5. Τρέχουσα Φορολογία

Ο όρος **τρέχουσα φορολογία** αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που πληρώνεται στις φορολογικές αρχές και αναλογεί στα κέρδη από τις εμπορικές δραστηριότητες της τρέχουσας περιόδου.

Οι πρόνοιες του ΔΛΠ 12 για την τρέχουσα φορολογία είναι σχετικά απλές:

- (α) Οποιαδήποτε τρέχουσα φορολογία που αφορά την παρούσα ή προγενέστερες περιόδους πρέπει, στο βαθμό που είναι απλήρωτες, να αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις της τρέχουσας περιόδου.
- (β) Οποιαδήποτε επιστρεπτέα ποσά φόρου που αφορούν τη παρούσα ή προγενέστερες περιόδους πρέπει να αναγνωρίζονται ως στοιχεία ενεργητικού της τρέχουσας περιόδου.

- (γ) Διαφορές στις προβλέψεις για φορολογία προγενέστερων περιόδων και της πραγματικής πληρωτέας φορολογίας που συμφωνείται με τις φορολογικές αρχές, τυγχάνει χειρισμού ως αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση και σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, καταχωρείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της τρέχουσας περιόδου.

6. Αναβαλλόμενη Φορολογία

A) Γενικά

Όταν μία οντότητα αναγνωρίσει ένα στοιχείο ενεργητικού (μία 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.

Τί 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 φορολογική υποχρέωση (ή στοιχείο ενεργητικού)

B) Προσωρινές διαφορές

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

Τα λογιστικά κέρδη διαφέρουν από τα φορολογητέα κέρδη για 2 λόγους:

- (α) **ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ** → Δημιουργούνται όταν κάποια έσοδα / έξοδα δεν θα φορολογηθούν / αφαιρεθούν από τα φορολογητέα κέρδη ποτέ.
- (β) **ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ** → Δημιουργούνται όταν κάποια έσοδα / έξοδα καταχωρίζονται στον υπολογισμό του λογιστικού και του φορολογητέου κέρδους σε διαφορετικές περιόδους π.χ. προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες

Η αναβαλλόμενη φορολογία είναι η φορολογία που προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές οι οποίες χωρίζονται σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενες φορολογικές

υποχρεώσεις και σε αφαιρετέες προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενα στοιχεία ενεργητικού.

Γ) Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές

Βασικός Κανονισμός:

Όλες οι **ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ** προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική **ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ**

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες διαφορές **εκτός από:**

- (α) την υπεραξία (της οποίας η χρεολυσία δεν εκπίπτει από το φορολογητέο κέρδος) και
- (β) την αρχική καταχώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης που δεν είναι εξαγορά ή που δεν επηρεάζει το λογιστικό και το φορολογητέο κέρδος.

Δ) Αφαιρετέες Προσωρινές Διαφορές

Βασικός Κανονισμός:

Όλες οι **ΑΦΑΙΡΕΤΕΕΣ** προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενα φορολογικά **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**



Αλλά, λόγω συντηρητικότητας το φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι θα υπάρξει **ΑΡΚΕΤΟ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΚΕΡΔΟΣ** έναντι του οποίου θα αφαιρεθούν οι προσωπικές διαφορές.

Αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται για όλες τις αφαιρετέες προσωρινές διαφορές στο μέγεθος που είναι πιθανό να λογισθούν έναντι μελλοντικών φορολογητέων κερδών, **εκτός από:**

- (α) αρνητική υπεραξία και
- (β) την αρχική καταχώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης που δεν επηρεάζει το λογιστικό αλλά ούτε και το φορολογητέο κέρδος.

7. Αποτίμηση Τρέχουσας & Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (στοιχεία ενεργητικού) για την τρέχουσα και τις προγενέστερες περιόδους θα πρέπει να επιμετρούνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθούν στις φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας τα φορολογικά ποσοστά που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικώς θεσπιστεί, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Τα τρέχοντα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις θα πρέπει να επιμετρούνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν την περίοδο της ανάκτησης ή του διακανονισμού τους, και με βάση τους φορολογικούς συντελεστές και τη νομοθεσία που έχει θεσπιστεί ή ουσιαστικώς θεσπιστεί, κατά τη ημερομηνία Ισολογισμού.

Όταν ισχύουν κλιμακωτοί φορολογικοί συντελεστές η επιμέτρηση γίνεται χρησιμοποιώντας ένα μέσο συντελεστή.

8. Αναγνώριση Τρέχουσας & Αναβαλλόμενης Φορολογίας

A) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η τρέχουσα και η αναβαλλόμενη φορολογία θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως εισόδημα ή έξοδο και να συμπεριλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της περιόδου **εκτός εάν η φορολογία πηγάζει από:**

- (α) ένα γεγονός ή μία συναλλαγή που αναγνωρίζεται, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια ή
- (β) μία επιχειρηματική συνένωση που είναι εξαγορά.

B) Στοιχεία που Πιστώνονται ή Χρεώνονται Απευθείας στα Ίδια κεφάλαια

Η τρέχουσα και η αναβαλλόμενη φορολογία θα πρέπει να πιστωθεί ή να χρεωθεί απευθείας στα Ίδια κεφάλαια. Εάν η φορολογία αφορά σε στοιχεία που έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί, την ίδια ή διαφορετική περίοδο, στα Ίδια κεφάλαια. (π.χ. επανεκτιμήσεις στοιχείων ενεργητικού, ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές.)

9. Παρουσίαση – Συμψηφισμός Τρέχουσας & Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις συμψηφίζονται **μόνο εάν** η οντότητα :

- (α) έχει ένα νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα συμψηφισμού και

- (β) σκοπεύει είτε να διακανονίσει τα σχετικά ποσά σε καθαρή βάση είτε να πραγματοποιήσει το στοιχείο ενεργητικού και να διακανονίσει την υποχρέωση ταυτόχρονα

Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις συμψηφίζονται **μόνο εάν**:

- (α) η οντότητα έχει νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού με τρέχουσες υποχρεώσεις και
- (β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή.

10. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά όλα τα συστατικά μέρη του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος) που καταχωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων π.χ.

- (α) Τρέχον φορολογικό έξοδο.
- (β) Αναπροσαρμογές τρέχουσας φορολογίας προγενέστερων περιόδων.
- (γ) Αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο που προκύπτει από μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές.
- (δ) Αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο που αφορά στη δημιουργία ή αναστροφή προσωρινών διαφορών.

11. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 12 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1998.

ΔΛΠ 13

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

IAS 13

PRESENTATION OF CURRENT ASSETS AND CURRENT LIABILITIES

Το ΔΛΠ 13 εκδόθηκε το 1979 και αναθεωρήθηκε το 1991. Το ΔΛΠ 13 αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 1.

ΔΛΠ 14
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

IAS 14
SEGMENT REPORTING

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 14 είναι να καθορίσει τις αρχές για την αναφορά των χρηματοοικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, ούτως ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να:

- (α) κατανοήσουν καλύτερα την απόδοση της οντότητας κατά το παρελθόν,
- (β) αξιολογήσουν καλύτερα τη σχέση κινδύνου – απόδοσης της οντότητας, η οποία δεν μπορεί να προσδιοριστεί από τις συγκεντρωτικές πληροφορίες των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
- (γ) διαμορφώσουν πιο σωστή και πληροφορημένη κρίση για την οντότητα στο σύνολο της.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 14 εφαρμόζεται σε πλήρεις σειρές δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ.

Το ΔΛΠ 14 είναι **υποχρεωτικό** για εταιρείες των οποίων οι μετοχές, χρεόγραφα ή άλλα αξιόγραφα είναι δημοσίως διαπραγματεύσιμα καθώς και για οντότητες που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών / χρεογράφων / αξιόγραφων σε χρηματιστήρια αξιών.

Οι εταιρείες των οποίων τα αξιόγραφα δεν είναι δημοσίως διαπραγματεύσιμα ενθαρρύνονται να δημοσιεύουν πληροφορίες κατά τομέα σε εθελοντική βάση. Εάν οι εν λόγω εταιρείες επιλέξουν την υιοθέτηση του ΔΛΠ 14, τότε θα πρέπει να συμμορφώνονται πλήρως με όλες τις απαιτήσεις του προτύπου.

3. Ορισμοί

– **Αποτέλεσμα τομέα** είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων του τομέα πριν από οποιεσδήποτε αναπροσαρμογές για το συμφέρον της μειοψηφίας.

– **Γεωγραφικός τομέας** είναι ένα ευδιάκριτο μέρος της οντότητας που παρέχει προϊόντα ή υπηρεσίες σε ένα **συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον** και το οποίο υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από αυτές / αυτούς άλλων τομέων της οντότητας που

δραστηριοποιούνται σε διαφορετικό οικονομικό περιβάλλον. Παράγοντες που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την αναγνώριση διαφορετικών γεωγραφικών τομέων συμπεριλαμβάνουν:

- (α) την ομοιότητα στις πολιτικές και οικονομικές συνθήκες,
- (β) τις σχέσεις μεταξύ εργασιών σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές,
- (γ) την εγγύτητα των εργασιών,
- (δ) ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή,
- (ε) κανονισμούς ελέγχου συναλλάγματος και
- (στ) υποκείμενους συναλλαγματικούς κινδύνους.

– **Έξοδα τομέα** είναι τα έξοδα που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες ενός τομέα τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα στον τομέα καθώς και το σχετικό μέρος ενός εξόδου το οποίο μπορεί, εύλογα, να κατανεμηθεί στον εν λόγω τομέα, συμπεριλαμβανομένων εξόδων που αφορούν σε πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και εξόδων που αφορούν σε συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας οντότητας.

– **Επιχειρηματικός τομέας** είναι ένα ευδιάκριτο μέρος της οντότητας που παρέχει ένα διαφορετικό προϊόν, υπηρεσία ή ένα σύνολο **σχετικών προϊόντων / υπηρεσιών**, και το οποίο υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από αυτούς / αυτές άλλων τομέων της οντότητας.

– **Έσοδα τομέα** είναι τα έσοδα που αναφέρονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα σε ένα τομέα, καθώς και το σχετικό μέρος των εσόδων της οντότητας τα οποία μπορούν εύλογα να κατανεμηθούν στον εν λόγω τομέα, είτε αυτά αφορούν πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είτε προέρχονται από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας οντότητας.

– **Στοιχεία ενεργητικού του τομέα** είναι τα λειτουργικά στοιχεία ενεργητικού τα οποία απασχολούνται στις λειτουργικές δραστηριότητες του τομέα και τα οποία είτε είναι άμεσα αποδοτέα στο τομέα είτε μπορούν εύλογα να κατανεμηθούν στον τομέα.

Παραδείγματα στοιχείων ενεργητικού τομέα **συμπεριλαμβάνουν**:

- (α) στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού που χρησιμοποιούνται στις λειτουργικές δραστηριότητες του τομέα και

(β) σχετικά υλικά πάγια και άυλα στοιχεία ενεργητικού.

Μπορούν να συμπεριλαμβάνουν στοιχεία ενεργητικού τομέα και λειτουργικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από 2 ή περισσότερους τομείς εάν μπορούν να διαχωριστούν.

– **Υποχρεώσεις τομέα** είναι οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις λειτουργικές δραστηριότητες του τομέα και οι οποίες είναι άμεσα αποδοτέες στον τομέα ή μπορούν να κατανεμηθούν στον τομέα.

Παραδείγματα υποχρεώσεων τομέα **συμπεριλαμβάνουν** αποδοτέες τρέχουσες υποχρεώσεις, προβλέψεις και άλλες απαιτήσεις που σχετίζονται με την παροχή προϊόντων και υπηρεσιών.

Οι υποχρεώσεις τομέα **δεν** συμπεριλαμβάνουν δάνεια και άλλες υποχρεώσεις που γίνονται για χρηματοδοτικούς σκοπούς.

4. Αναγνώριση Επιχειρηματικών & Γεωγραφικών Τομέων

Η αναγνώριση επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων συνήθως γίνεται με βάση την πλειοψηφία των παραγόντων που αναφέρονται στους ορισμούς.

Η **κύρια βάση** για την αναγνώριση των τομέων είναι η **οργανωτική δομή** της οντότητας και το **εσωτερικό σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**.

Γεωγραφικός τομέας μπορεί να είναι μια περιοχή, μία χώρα ή ένας αριθμός χωρών.

Η αναγνώριση γεωγραφικών τομέων μπορεί να γίνει με βάση:

- (α) την τοποθεσία των μονάδων παραγωγής των εγκαταστάσεων παροχής υπηρεσιών και άλλων στοιχείων ενεργητικού ή
- (β) την τοποθεσία των αγορών και των πελατών.

5. Αναγνώριση Τομέων προς Αναφορά

A) Πρωτεύων και Δευτερεύων Τύπος Αναφοράς κατά Τομέα

Η επιλογή του πρωτεύοντα τύπου αναφοράς κατά τομέα θα πρέπει να βασίζεται στην «**κυρίαρχη πηγή και φύση**» των επιχειρηματικών κινδύνων και αποδόσεων της πρωτεύουσας διάταξης στοιχείων στην αναφορά κατά τομέα.

Εάν οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι και αποδόσεις επηρεάζονται πρωτίστως από **διαφορές στα προϊόντα και υπηρεσίες** που παράγει η οντότητα, τότε ο

πρωτεύων τύπος αναφοράς θα πρέπει να γίνει με βάση τους επιχειρηματικούς τομείς και ο δευτερεύων τύπος αναφοράς θα πρέπει να γίνει κατά γεωγραφικούς τομείς.

Εάν οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι και αποδόσεις επηρεάζονται πρωτίστως από το γεγονός ότι η οντότητα δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες ή γεωγραφικές περιοχές τότε ο πρωτεύων τύπος αναφοράς θα πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς και ο δευτερεύων τύπος θα πρέπει να γίνει κατά κατηγορία των σχετικών προϊόντων ή υπηρεσιών.

Β) Αναγνώριση Τομέων προς Αναφορά

Δύο ή περισσότεροι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς για τους οποίους δίνεται εσωτερική πληροφόρηση μπορούν να ενοποιηθούν ως ένας ενιαίος τομέας εάν είναι ουσιαστικά όμοιοι, εάν έχουν δηλαδή παρόμοια μακροπρόθεσμη χρηματοοικονομική απόδοση.

Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας αναγνωρίζεται ως τομέας προς αναφορά εάν η πλειονότητα των κερδαινόμενων εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και ισχύει οποιοδήποτε από τα επακόλουθα:

- (α) Τα έσοδα του τομέα είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων όλων των τομέων.
- (β) Τα αποτελέσματα του τομέα είναι τουλάχιστον 10% του μεγαλύτερου εκ των:
 - συνολικού κέρδους όλων των τομέων
 - συνολικής ζημιάς όλων των τομέων ή
- (γ) Τα στοιχεία ενεργητικού του τομέα είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου του ενεργητικού όλων των τομέων.

Εάν κάποιος τομέας για τον οποίο δίνεται εσωτερική πληροφόρηση δεν πληροί κανένα από τα πιο πάνω όρια του 10% τότε:

- (α) μπορεί να αναγνωρισθεί ως τομέας προς αναφορά ασχέτως του μεγέθους του,
- (β) αν δεν αναγνωρισθεί ως τομέας προς αναφορά μπορεί να συνενωθεί με άλλο παρόμοιο τομέα για να δημιουργήσουν ένα τομέα προς αναφορά και

- (γ) αν δεν αναγνωρισθεί ως τομέας προς αναφορά τότε παρουσιάζεται στην αναφορά κατά τομέα ως **μη κατανεμημένο στοιχείο συμφιλίωσης**.

6. Λογιστικές Πολιτικές Τομέων

Οι πληροφορίες κατά τομέα θα πρέπει να ετοιμάζονται σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας (ομίλου).

Η πιο πάνω πρόνοια του ΔΛΠ 14 δεν υπονοεί ότι οι λογιστικές πολιτικές της οντότητας / ομίλου θα πρέπει να εφαρμόζονται ως εάν οι τομείς προς αναφορά να ήταν ξεχωριστές νομικές οντότητες. Λεπτομερείς και πολύπλοκοι υπολογισμοί που γίνονται σε επίπεδο εταιρείας / ομίλου, εφαρμόζοντας μία λογιστική πολιτική της οντότητας, μπορούν να κατανεμηθούν στους τομείς προς αναφορά εάν υπάρχει εύλογη βάση για τέτοια κατανομή.

7. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

A) Γνωστοποιήσεις για τον Πρωτεύοντα Τομέα

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής (ανά τομέα):

(α) Στοιχεία Κατάστασης Αποτελεσμάτων:

- Έσοδα από εξωτερικούς πελάτες και συναλλαγές με άλλους τομείς.
- Αποτελέσματα, παρουσιάζοντας τα αποτελέσματα των συνεχιζόμενων δραστηριοτήτων ξεχωριστά από τα αποτελέσματα των διακοπείσων δραστηριοτήτων.
- Αποσβέσεις και χρεολύσια των στοιχείων του ενεργητικού του τομέα.
- Ασυνήθιστα κονδύλια (ενθαρρύνεται αλλά δεν είναι υποχρεωτική η γνωστοποίηση τους).
- Σημαντικά μη ταμειακά έξοδα (εκτός απόσβέσεων και χρεολυσίων).

(β) Στοιχεία Ισολογισμού:

- Στοιχεία ενεργητικού τομέα (συνολική λογιστική αξία).
- Υποχρεώσεις τομέα.

- Συμφιλίωση στοιχείων ενεργητικού τομέα με το σύνολο στοιχείων ενεργητικού της οντότητας.
- Συμφιλίωση υποχρεώσεων τομέα με το σύνολο των υποχρεώσεων της οντότητας

Β) Γνωστοποιήσεις για τον Δευτερεύοντα Τομέα

Εάν ο πρωτεύων τομέας είναι **επιχειρηματικός τομέας** θα πρέπει να γνωστοποιηθούν οι ακόλουθες πληροφορίες:

- (α) Έσοδα από εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφική περιοχή (βάση της τοποθεσίας των πελατών) για κάθε σημαντικό τομέα (του οποίου τα έσοδα >10% συνολικών εσόδων).
- (β) Συνολικό κόστος αγοράς υλικών πάγιων και άυλων στοιχείων ενεργητικού για κάθε σημαντικό τομέα.

Εάν ο πρωτεύων τομέας είναι **γεωγραφικός τομέας (είτε με βάση την τοποθεσία των στοιχείων ενεργητικού ή των πελατών)** θα πρέπει να γνωστοποιηθούν οι ακόλουθες πληροφορίες:

- (α) Έσοδα από εξωτερικούς πελάτες.
- (β) Στοιχεία ενεργητικού τομέα (συνολική λογιστική αξία).
- (γ) Συνολικό κόστος αγοράς υλικών πάγιων και άυλων στοιχείων ενεργητικού τομέα.

Εάν ο πρωτεύων τομέας είναι **γεωγραφικός τομέας με βάση την τοποθεσία εγκατάστασης των στοιχείων ενεργητικού** και εάν η τοποθεσία εγκατάστασης πελατών είναι **διαφορετική**, τότε πρέπει να γνωστοποιηθούν έσοδα από εξωτερικούς πελάτες από κάθε γεωγραφική περιοχή (με βάση την τοποθεσία των πελατών) για κάθε σημαντικό τομέα (του οποίου τα έσοδα >10%συνολικών εσόδων).

Εάν ο πρωτεύων τομέας είναι **γεωγραφικός τομέας με βάση την τοποθεσία εγκατάστασης των πελατών** και εάν η τοποθεσία εγκατάστασης των στοιχείων ενεργητικού είναι **διαφορετική**, τότε πρέπει να γνωστοποιηθεί για κάθε σημαντικό τομέα (του οποίου τα έσοδα >10%συνολικών εσόδων):

- (α) Στοιχεία ενεργητικού τομέα(συνολική λογιστική αξία) κατά γεωγραφική περιοχή εγκατάστασης και
- (β) συνολικό κόστος αγοράς υλικών πάγιων και άυλων στοιχείων ενεργητικού κατά γεωγραφική περιοχή εγκατάστασης.

8. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 14 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/07/1998.

ΔΛΠ 15
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ
ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

IAS 15
INFORMATION REFLECTING THE EFFECTS OF
CHANGING PRICES

Το ΔΛΠ 15 εγκρίθηκε το 1981 και αναθεωρήθηκε το 1991.

ΔΛΠ 16
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

IAS 16
PROPERTY PLAN AND EQUIPMENT

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις δηλαδή για τα υλικά πάγια στοιχεία Ενεργητικού (ακίνητη περιουσία, μηχανήματα και εξοπλισμό), ούτως ώστε οι χρήστες των ΧΚ να διακρίνουν και να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της επιχείρησης στα υλικά πάγια στοιχεία του Ενεργητικού της καθώς και τις μεταβολές στην εν λόγω επένδυση.

Τα κύρια θέματα στο λογιστικό χειρισμό των ενσωμάτων παγίων στοιχείων είναι:

- Η αναγνώριση των στοιχείων Ενεργητικού και ο σωστός χρόνος της καταχώρησής τους ως περιουσιακά στοιχεία,
- ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και
- ο προσδιορισμός της δαπάνης της απόσβεσής τους.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 16 πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν ένα άλλο ΔΛΠ απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση.

Το ΔΛΠ 16 δεν εφαρμόζεται για τα:

- (α) βιολογικά στοιχεία Ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες¹ π.χ. δάση και παρόμοιοι χώροι, που μπορεί να αναγεννώνται και
- (β) δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται.

Όμως το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη συντήρηση των παραπάνω περιπτώσεων (α) και (β).

¹ Τότε εφαρμόζεται το ΔΛΠ 41 βλέπε σελ. 277

3. Ορισμοί

– **Ενσώματες ακινητοποιήσεις** είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία δηλαδή στοιχεία με φυσική υπόσταση που κατέχονται από μία επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση για περισσότερες από μία χρήσεις.

– **Απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου Ενεργητικού κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

– **Αποσβεστέο ποσό** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου Ενεργητικού ή άλλο ποσό που αντικαθιστά το κόστος στις ΧΚ μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

$$\text{Αποσβεστέο Ποσό} = \frac{\text{Κόστος Παγίου ή Λογιστική Αξία Παγίου}}{\text{Υπολειμματική Αξία Παγίου}}$$

– **Ωφέλιμη ζωή** είτε το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο Ενεργητικού αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου μπορεί να είναι βραδύτερη από ότι η οικονομική του ζωή.

Κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες:

- (α) Η αναμενόμενη χρήση του παγίου στοιχείου από την επιχείρηση.
- (β) Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του παγίου στοιχείου.
- (γ) Τεχνική απαξίωση του παγίου στοιχείου.
- (δ) Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός παγίου στοιχείου.

Γενικά, η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από όμοια στοιχεία.

– **Κόστος** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να

αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

– **Υπολειμματική αξία** είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης. (Στην πράξη η υπολειμματική αξία ενός παγίου είναι συχνά ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού.)

– **Πραγματική ή δίκαιη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί μεταξύ πληροφορημένων και πρόθυμων μερών σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

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

– **Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων έπ' αυτού ζημιών απομείωσης.

4. Καταχώρηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Γενικός Κανόνας:

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης ως στοιχείο του Ένεργητικού της, όταν συντρέχουν σωρευτικά και οι δύο ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) Αναμένονται πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη προς την επιχείρηση από τη χρήση του στοιχείου αυτού και
- (β) το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία από την επιχείρηση.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την καταχώρησή τους ως στοιχεία Ένεργητικού, καταχωρούνται στο κόστος κτήσης τους.

5. Κόστος Κτήσης Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

A) Κόστος Κτήσης Παγίων Στοιχείων «με μετρητά»

Το κόστος κτήσης ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελείται από την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι

εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, καθώς και από κάθε άμεσα αποδοτέο έξοδο για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Για τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς, αφαιρούνται οι πάσης φύσεως εκπτώσεις.

Τιμή Αγοράς	+	Άμεσα Αποδοτέα Έξοδα
↓		π.χ.
• Τιμολογιακή αξία (μετρητοίς)		• Κόστος διαμόρφωσης χώρου
+		• Αρχικά έξοδα παράδοσης & μεταφοράς
• Εισαγωγικοί δασμοί		• Έξοδα εγκατάστασης
+		• Επαγγελματικές δαπάνες (π.χ. για αρχιτέκτονες και μηχανικούς)
• Μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (π.χ. φόροι μεταβίβασης ακινήτων, μη εκπιπόμενος Φ.Π.Α.)		• Εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου (στην έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37)

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν βαρύνουν το κόστος κτήσης των παγίων, εκτός αν τα έξοδα αυτά:

- (α) είναι δυνατό να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του παγίου στοιχείου, δηλαδή τα έξοδα αυτά δεν θα γίνονταν αν η επιχείρηση δεν αποκτούσε το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο.
- (β) Είναι αναγκαία για να φέρουν το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας.

Τα έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία του παγίου και με την περίοδο πριν από την έναρξη της παραγωγικής εκμετάλλευσής του δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του παγίου στοιχείου, αλλά χαρακτηρίζονται ως τρέχοντα έξοδα της χρήσης. Κατά εξαίρεση, τα έξοδα αυτά βαρύνουν το κόστος του στοιχείου, εάν είναι απαραίτητα για να φέρουν το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας.

Οι αρχικές ζημίες εκμετάλλευσης που πραγματοποιήθηκαν πριν από την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου στοιχείου, καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα.

B) Κόστος Κτήσης Παγίων Στοιχείων «με πίστωση»

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος κτήσης συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς.

Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και της αξίας μετρητοίς καταχωρείται ως δαπάνη τόκων της χρήσης που αφορά η πίστωση.

Κατά εξαίρεση οι τόκοι κεφαλαιοποιούνται, δηλαδή βαρύνουν το κόστος κτήσης του παγίου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23 στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό τρόπο που προβλέπει το ΔΛΠ 23.

Γ) Κόστος Ιδιοκατασκευαζόμενων Παγίων Στοιχείων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 το κόστος ενός ιδιοκατασκευαζόμενου παγίου στοιχείου προσδιορίζεται με τη χρήση των ίδιων μεθόδων, όπως και για το αγορασμένο στοιχείο.

Αν η επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο, όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση. Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος θα πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού.

Επίσης, το κόστος ασυνηθών ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου.

Δ) Κόστος Κτήσης Παγίου Στοιχείου με Leasing

Το κόστος ενός παγίου στοιχείου, που κατέχεται από το μισθωτή με βάση σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται χρησιμοποιώντας τις αρχές του ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις».

Ε) Κόστος Κτήσης Παγίου Στοιχείου από Ανταλλαγή

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή, ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος κτήσης ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που καταβλήθηκε.

Ανταλλαγή όμοιων ενσώματων παγίων στοιχείων

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι στην περίπτωση που ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αποκτηθεί με ανταλλαγή ενός όμοιου στοιχείου ή εάν ένα πάγιο στοιχείο πωληθεί με αντάλλαγμα ένα όμοιο στοιχείο δεν προκύπτει κανένα αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από τη συναλλαγή αυτή, αλλά το νέο πάγιο στοιχείο κοστολογείται και καταχωρείται στη λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε.

Στην περίπτωση που η πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε υπολείπεται της πραγματικής αξίας του στοιχείου που δόθηκε ανακύπτει κάποια ένδειξη μείωσης της αξία του στοιχείου που δόθηκε. Σε μία τέτοια περίπτωση η λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε υποτιμάται (απομειώνεται) και η απομειωμένη αυτή αξία καταχωρείται στα βιβλία ως αξία του στοιχείου που λαμβάνεται.

Στην περίπτωση που ένα τμήμα της αξίας των ανταλλασσόμενων συμπληρώνεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία (π.χ. μετρητά) αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

- Ανταλλαγή ανόμοιων ενσώματων παγίων στοιχείων

Η αξία στην οποία καταχωρείται στα βιβλία το πάγιο στοιχείο που λαμβάνει η επιχείρηση είναι η ακριβοδίκαιη αξία του στοιχείου που η ίδια έδωσε. Κατά συνέπεια από την ανταλλαγή προκύπτει κάποιο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία). Το υπολογιστικό αυτό αποτέλεσμα είναι η διαφορά μεταξύ της ακριβοδίκαιης αξίας του στοιχείου που έδωσε η επιχείρηση και της οποία φέρεται στα βιβλία της επιχείρηση (προκειμένου για πάγιο στοιχείο, της αναπόσβεστης αξίας του).

Αντί της ακριβοδίκαιης αξίας του στοιχείου που δόθηκε χρησιμοποιείται η αξία του στοιχείου που λήφθηκε, στις περιπτώσεις που η τελευταία αυτή αξία είναι δυνατό να προσδιοριστεί ευκολότερα και σαφέστερα από ότι η αξία του στοιχείου που δόθηκε.

6. Δαπάνες Μεταγενέστερες του Χρόνου Κτήσης των Ενσώματων Παγίων Στοιχείων

A) Δαπάνες Προσθηκών & Βελτιώσεων

Μεταγενέστερες δαπάνες σε ήδη καταχωρημένο στοιχείο ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που θα

εισρεύσουν στην επιχείρηση, θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του στοιχείου αυτού. Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη πρέπει να βαρύνει τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Οι δαπάνες επέκτασης και προσθηκών αποτελούν κεφαλαιουχικές δαπάνες¹, γιατί από αυτές ωφελούνται και μελλοντικές χρήσεις και συνεπώς προσauξάνουν το κόστος κτήσης των υφιστάμενων παγίων στοιχείων.

Η κύρια διαφορά μεταξύ προσθήκης και βελτίωσης έγκειται στο ότι η προσθήκη αυξάνει την ποσότητα, ενώ στη βελτίωση γίνεται αντικατάσταση που συνοδεύεται με καλύτερευση της ποιότητας.

Στα παραδείγματα δαπανών προσθηκών και βελτιώσεων, οι οποίες συνεπάγονται αυξημένα οικονομικά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, περιλαμβάνονται:

- Μετατροπή μίας εγκατάστασης για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της, που περιλαμβάνει και την αύξηση της δυναμικότητάς της.
- Αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί μία ουσιαστική βελτίωση στην ποιότητα των παραγομένων.
- Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών, που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του προηγουμένως υπολογιζόμενου κόστους εκμετάλλευσης.

Β) Δαπάνες Επισκευών & Συντήρησης

Οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης ενός ενσώματου παγίου, γίνονται για να αποκαταστήσουν ή να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία η επιχείρηση μπορεί να αναμένει από την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση του παγίου. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

¹ Κεφαλαιουχικές δαπάνες είναι που χρεώνονται στο λογαριασμό ενός παγίου στοιχείου ή στο λογαριασμό των σωρευμένων αποσβέσεων του και έτσι με αυτό τον τρόπο οι δαπάνες κεφαλαιοποιούνται.

7. Αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Μετά την Αρχική Καταχώρηση

A) Μέθοδοι Αποτίμησης

Βασική Μέθοδος

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις. **(Μοντέλο Κόστους)**

Επιτρεπόμενη Εναλλακτική Μέθοδος

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την πραγματική αξία του **κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής**, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιορισθούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. **(Μοντέλο Επανεκτίμησης)**

Η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική της πολιτική μία από τις δύο μεθόδους αποτίμησης (δηλαδή είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης), την οποία και θα πρέπει να εφαρμόζει για όλη την κατηγορία των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων.

Το δικαίωμα επιλογής μεταξύ του μοντέλου κόστους και μοντέλου επανεκτίμησης που δίνει το ΔΛΠ 16, γίνεται αντικείμενο κατάχρησης από ορισμένες επιχειρήσεις για να τους δοθεί η δυνατότητα εφαρμογής «δημιουργικής λογιστικής». Οι επιχειρήσεις που θέλουν να δείχνουν «διογκωμένα κέρδη» δεν επιλέγουν το μοντέλο επανεκτίμησης έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος (\Rightarrow μικρότερες αποσβέσεις = περισσότερα κέρδη) και οι επιχειρήσεις που θέλουν να δείχνουν «ισχυρό Ισολογισμό» και «χαμηλό δείκτη δανείων προς τα Ιδία Κεφάλαια» επιλέγουν το μοντέλο της επανεκτίμησης (δημιουργία αποθεματικού από επανεκτίμηση).

B) Λογιστικός Χειρισμός Σωρευμένων Αποσβέσεων Κατά το Χρόνο της

Αναπροσαρμογής

Όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται / επανεκτιμάτε, οι **σωρευμένες αποσβέσεις** του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει:

- (α) είτε να **αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου**, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. (Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.)
- (β) είτε να **συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου** και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου. (Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους.)

Το ΔΛΠ 16 ορίζει:

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής», εφόσον δεν είχε προκληθεί μείωση της αξίας του, με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Όμως, μία μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει άμεσα τις σχετικές «διαφορές αναπροσαρμογής», κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Μία αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου παγίου στοιχείου, η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα.

Σχετικά με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει επί των «διαφορών αναπροσαρμογής» της λογιστικής αξίας των παγίων στοιχείων, πρέπει να εφαρμόζονται οι αρχές του ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος».

8. Αποσβέσεις Ενσώματων Ακίνητοποιήσεων

A) Κανόνες Απόσβεσης Ενσώματων Παγίων Στοιχείων

Οι κανόνες του ΔΛΠ 16 που διέπουν τη διενέργεια αποσβέσεων είναι:

- (α) Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η απόσβεση πρέπει να λογίζεται έστω κι αν η αξία του πάγιου στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική του αξία.
- (β) Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση.
- (γ) Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση, δηλαδή όταν κοστολογείται.

B) Μέθοδοι Απόσβεσης Παγίων Στοιχείων

Για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τρόπο συστηματικό στη διάρκεια ωφέλιμης ζωής του, το ΔΛΠ 16 απαριθμεί τις ακόλουθες τρεις μεθόδους:

- Σταθερή Μέθοδος¹ – Straight Line Method

Στη σταθερή μέθοδο η απόσβεση, που θα καταχωρείται κάθε έτος, υπολογίζεται με βάση τον εξής τύπο:

$$D = \frac{C - S}{n}$$

Όπου D = Απόσβεση

C = Κόστος Κτήσης

S = Υπολειμματική Αξία

n = Εκτιμώμενη Ωφέλιμη Ζωή (σε έτη)

Το ποσό που προκύπτει βάση τύπου γίνεται ποσοστό είτε επί της αποσβεστέας αξίας είτε επί του κόστους κτήσης.

¹ ή Μέθοδος του Σταθερού Ποσού

Στην πράξη η υπολειμματική αξία αγνοείται, κυρίως στις περιπτώσεις που αυτή είναι ασήμαντη και είναι δύσκολο να εκτιμηθεί με ακρίβεια.

Η μέθοδος αυτή ονομάζεται σταθερή γιατί σε κάθε χρήση υπολογίζεται το ίδιο ποσό απόσβεσης.

Η εφαρμογή της σταθερής μεθόδου ενδείκνυται όταν συντρέχουν οι ακόλουθες καταστάσεις:

- (α) Η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου είναι περίπου ίδια κάθε έτος.
- (β) Η μείωση της παραγωγικής δυναμικότητας του στοιχείου οφείλεται στην πάροδο του χρόνου παρά στη χρησιμοποίηση του στοιχείου.
- (γ) Η χρήση του στοιχείου παραμένει σταθερή από έτος σε έτος.
- (δ) Οι επισκευές και συντηρήσεις του στοιχείου είναι ουσιαστικά οι ίδιες κάθε έτος.

Τα σημαντικότερα μειονεκτήματα της σταθερής μεθόδου είναι:

- (α) Λαμβάνει υπόψη μόνο τον παράγοντα χρόνο και αδιαφορεί για τη διακύμανση της έντασης λειτουργίας, που σε πολλές περιπτώσεις έχει ιδιαίζουσα βαρύτητα. Οδηγεί, δηλαδή, σε υπεραπόσβεση στα έτη της μειωμένης λειτουργίας και σε υποαπόσβεση στα έτη της αυξημένης λειτουργίας.
- (β) Αγνοεί ότι με την πάροδο του χρόνου αυξάνονται τα έξοδα συντήρησης.
- (γ) Δεν αντιπαραθέτει ικανοποιητικά τα έξοδα με τα έσοδα.

- Μέθοδος του Φθίνοντος Υπολοίπου

Κατά τη μέθοδο αυτή γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, δηλαδή το ποσό που καταχωρείται 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.

Η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου αναλύεται στις εξής μεθόδους:

- (α) Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης βάσης (Fixed Percentage on Declining Base Method).

Κατά τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας με βάση το σταθερό ποσοστό που προκύπτει από τον τύπο:

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

Όπου r = Συντελεστής Απόσβεσης (Ζητούμενο Ποσοστό)

C = Κόστος Κτήσης

S = Υπολειμματική Αξία

n = Εκτιμώμενη Ωφέλιμη Ζωή (σε έτη)

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται οπωσδήποτε να υπολογίζεται σημαντική υπολειμματική αξία.

(β) Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού απόσβεσης επί της αναπόσβεστης αξίας.

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το αποσβέσιμο στοιχείο προσφέρει κάθε χρόνο υπηρεσίες της ίδιας αξίας, οπότε η παρούσα αξία των υπηρεσιών αυτών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα απόσβεσης και συνεπώς οι αποσβέσεις πρέπει να είναι αναλογικά μικρότερες.

(γ) Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας.

Κατά τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας και με ποσοστό πολλαπλάσιο του ποσοστού της μεθόδου του σταθερού ποσού.

- Μέθοδος της Λειτουργικής Ζωής των Παγίων Στοιχείων

Η μέθοδος αυτή αναλύεται στις εξής μεθόδους:

(α) Μέθοδος των ωρών λειτουργίας (Service hours method).

Κατά τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

$$r = \frac{C - S}{n}$$

Όπου r = Συντελεστής Ωριαίας Απόσβεσης

C = Κόστος Κτήσης

S = Υπολειμματική Αξία

n = Εκτιμώμενη Ωφέλιμη Ζωή (σε ώρες λειτουργίας)

$$D = r \times \text{Ωρες Λειτουργίας Περιόδου}$$

Όπου D = Απόσβεση

r = Συντελεστής Ωριαίας Απόσβεσης

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι η μείωση της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου είναι ουσιαστικά συνάρτηση του χρόνου λειτουργίας του στοιχείου. Αν το στοιχείο λειτουργήσει διπλάσιες ώρες σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, η απόσβεση θα είναι διπλάσια.

Η εφαρμογή της μεθόδου των ωρών λειτουργίας ενδείκνυται όταν:

- (α) Η χρησιμοποίηση του στοιχείου παρουσιάζει σημαντικές διακυμάνσεις από χρήση σε χρήση.
- (β) Η παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου δεν εξαρτάται ουσιαστικά από την πάροδο του χρόνου.
- (γ) Από τις τεχνικές προδιαγραφές του στοιχείου είναι εύκολο να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του σε ώρες λειτουργίας.

Η εφαρμογή της μεθόδου αντενδείκνυται για στοιχεία που υπόκεινται σε χρονική φθορά και διατρέχουν αυξημένο κίνδυνο οικονομικής απαξίωσης.

(β) Μέθοδος των μονάδων παραγωγής (Productive out put method).

Κατά τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

$$r = \frac{C - S}{n}$$

Όπου r = Απόσβεση κατά μονάδα προϊόντος

C = Κόστος Κτήσης

S = Υπολειμματική Αξία

n = Εκτιμώμενη Ωφέλιμη Ζωή (σε μονάδες παραγωγής)

$$D = r \times \text{Αριθμός Μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο}$$

Όπου D = Απόσβεση

r = Απόσβεση κατά μονάδα προϊόντος

Η εφαρμογή της προκειμένης μεθόδου ενδείκνυται στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει μεγάλος κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης του στοιχείου, η παραγόμενη ποσότητα προϊόντων μπορεί να μετράται με ακρίβεια και η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου σε μονάδες παραγωγής μπορεί εύκολα να εκτιμηθεί.

Γ) Επιλογή Μεθόδου Απόσβεσης

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών και εφαρμόζεται ομοιόμορφα από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγιο αυτό. Η επιλεγόμενη μέθοδος πρέπει να οδηγεί όσο πιο κοντά γίνεται στον ακριβέστερο προσδιορισμό του αποτελέσματος της περιόδου.

Ως αναφορά την επιλογή της μεθόδου απόσβεσης το ΔΛΠ 16 επιβάλλει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν,
- η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση, (μαζί με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) έναρξης και τέλους χρήσης.

Δ) Αλλαγή Μεθόδου Απόσβεσης

Η αλλαγή μεθόδου απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου αποτελεί μεταβολή λογιστικής αρχής και πρέπει να αποφεύγεται. Εφόσον όμως η αλλαγή μεθόδου απόσβεσης στοιχείων που ήδη υποβάλλονται σε απόσβεση κρίνεται αναγκαία για την ακριβέστερη εμφάνιση των ΧΚ, απαιτείται να προσδιορίζεται η σωρευτική διαφορά στις αποσβέσεις από την εφαρμογή της νέας μεθόδου και η διαφορά αυτή να εγγράφεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία έγινε η αλλαγή της μεθόδου με την ένδειξη «προσαρμογή αποσβέσεων».

Ε) Μεταβολή στους Συντελεστές Απόσβεσης

Μεταβολή στους συντελεστές απόσβεσης έχουμε όταν οι λογιστικές εκτιμήσεις αναφορικά με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής

αξίας του στοιχείου μεταβάλλονται με την εμφάνιση νέων γεγονότων, με την απόκτηση περισσότερης πείρας και τη λήψη επιπρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων. Οι επιπτώσεις από μία τέτοια μεταβολή πρέπει να λογίζονται στη χρήση που έγινε η μεταβολή.

ΣΤ) Επανεξέταση της Ωφέλιμης Ζωής των Παγίων Στοιχείων

Κατά τη διάρκεια της εκμετάλλευσης ενός παγίου στοιχείου μπορεί να γίνει εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή. Για παράδειγμα, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επιμηκυνθεί από μεταγενέστερες δαπάνες στο πάγιο στοιχείο, που βελτιώνουν την κατάστασή του ή, αντίθετα, τεχνολογικές αλλαγές μπορεί να μειώσουν την ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου.

Το ΔΛΠ 16 επιβάλλει την περιοδική επανεξέταση στην ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και αν τα αποτελέσματά της επανεξέτασης είναι σημαντικά διαφορετικά από τις προηγούμενες εκτιμήσεις η δαπάνη απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

9. Απομείωση Λογιστικής Αξίας Παγίου Στοιχείου

Στις περιπτώσεις που η αξία ενός ενσώματου παγίου στοιχείου απομειώνεται η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει τις αρχές του ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»

10. Απόσυρση & Διάθεση Παγίων Στοιχείων

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να απαλείφεται από τον Ισολογισμό, όταν διατίθεται ή αποσύρεται από την εκμετάλλευση και δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή του.

Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από την απόσυρση ή τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να προσδιορίζεται με βάση τη διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από τη διάθεση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου και να καταχωρείται στα έσοδα ή τα έξοδα του λογαριασμού των αποτελεσμάτων.

11. Απομειώσεις – «Ζημίες» – Απαιτήσεις Κατά Τρίτων

Οι απομειώσεις ή οι ζημίες από πάγια στοιχεία, οι σχετικές απαιτήσεις κατά τρίτων για αποζημίωση ή μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή για την αντικατάσταση των παγίων στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Η λαμβανόμενη από τρίτους αποζημίωση (σε μετρητά ή σε είδος), πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο στη χρήση που λαμβάνεται. Απαγορεύεται να λογίζεται ως έσοδο επομένων χρήσεων ή να καταχωρείται σε μείωση των δαπανών αγοράς ή κατασκευής νέων περιουσιακών στοιχείων.

12. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 για κάθε κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να γνωστοποιούνται, στις ΧΚ, τα εξής:

- (α) Οι βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεως λογιστικής αξίας.
- (β) Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- (γ) Οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- (δ) Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις (συναθροισμένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους χρήσης.
- (ε) Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης, που να δείχνει:
 - προσθήκες,
 - διαθέσεις,
 - αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων,
 - αυξήσεις / μειώσεις από επανεκτιμήσεις, απομειώσεις ή αναστροφή απομειώσεων,
 - ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν-στο-κέρδος / ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - αναστροφές ζημιών απομείωσης αναγνωρίστηκαν στο κέρδος / ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - απόσβεση,

- την καθαρή συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή των ΧΚ μίας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας και
- άλλες μεταβολές.

Οι ΧΚ θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούν:

- (α) Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- (β) Τη λογιστική μέθοδο των εκτιμώμενων δαπανών αποκατάστασης, του χώρου των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- (γ) Τα ποσά των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά το στάδιο της κατασκευής.
- (δ) Τα ποσά των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα πρέπει να γνωστοποιούνται επιπρόσθετα στοιχεία:

- (α) όταν τα πάγια αποτιμώνται στις αναπροσαρμοσμένες αξίες τους,
- (β) για τις απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις και
- (γ) όταν υπάρχει μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση.

13. Έναρξη ισχύος

Το ΔΛΠ 16 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/07/1999.

ΔΛΠ 17
ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

IAS 17
LEASES

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του προτύπου είναι να περιγράψει τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις από άποψη μισθωτών και εκμισθωτών.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται για την λογιστικοποίηση όλων των μισθώσεων εκτός από:

- (α) μισθώσεις για εξεύρεση ή χρήση ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων και
- (β) συμφωνίες παραχώρησης δικαιωμάτων για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοταινίες, θεατρικά έργα, σενάρια κλπ.

Όμως το ΔΛΠ 17 δεν πρέπει να εφαρμόζεται ως βάση επιμέτρησης για:

- (α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές τα οποία λογιστικοποιούνται ως ακίνητα για επένδυση (βλ. ΔΛΠ 40)
- (β) ακίνητα για επένδυση που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 40)
- (γ) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 41), ή
- (δ) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 41).

3. Ορισμοί

– **Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση (ΑΕΜ)** είναι το σύνολο των:

- (α) ελάχιστων μισθωμάτων που είναι εισπρακτέα από τον εκμισθωτή σε μία χρηματοδοτική μίσθωση και
- (β) οποιαδήποτε μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία θα έχει συσσωρευτεί / παραμείνει για τον εκμισθωτή.

– **Διάρκεια της μίσθωσης** είναι η μη ακυρωτέα περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το στοιχείο ενεργητικού, καθώς και οποιαδήποτε μεταγενέστερη περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει δικαίωμα να συνεχίσει την μίσθωση, με ή χωρίς την καταβολή οποιωνδήποτε ποσών,

και η εξάσκηση του οποίου δικαιώματος θεωρείται εύλογη κατά την έναρξη της μίσθωσης.

– **Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων (ΕΣΜ)** είναι το σύνολο των μισθωμάτων που οφείλει, ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει ο μισθωτής κατά την διάρκεια της μίσθωσης, εξαιρουμένων οποιωνδήποτε ενδεχόμενων ενοικίων και κοστών εξυπηρέτησης και φορολογίας, τα οποία θα πληρωθούν από, αλλά θα επιστραφούν στον εκμισθωτή.

– **Έναρξη της μίσθωσης** είναι η ενωρίτερη εκ των δύο ημερομηνιών: της ημερομηνίας της συμφωνίας μίσθωσης ή της ημερομηνίας της δέσμευσης των δύο μερών (μισθωτή και εκμισθωτή) στους κύριους όρους της συμφωνίας μίσθωσης. Κατά την ημερομηνία αυτή:

- (α) μία μίσθωση ταξινομείται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση και
- (β) στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της περιόδου της μίσθωσης, είναι καθορισμένα.

– **Έναρξη της περιόδου της μίσθωσης** είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να εξασκήσει το δικαίωμα του να χρησιμοποιήσει το μισθωμένο στοιχείο ενεργητικού. Είναι η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (δηλαδή, της αναγνώρισης των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εισοδημάτων ή εξόδων που πηγάζουν από τη μίσθωση).

Μίσθωση είναι μία συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής, με αντάλλαγμα την πληρωμή ενός ποσού ή μίας σειράς μισθωμάτων, δίνει στον μισθωτή το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει ένα στοιχείο ενεργητικού για μία προκαθορισμένη χρονική περίοδο.

– **Χρηματοδοτική μίσθωση** είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από την ιδιοκτησία ενός στοιχείου ενεργητικού, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή όχι του τίτλου ιδιοκτησίας.

– **Ωφέλιμη ζωή** είναι η εκτιμώμενη υπόλοιπη ζωή, από την έναρξη της μίσθωσης, κατά την οποία αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα τα οικονομικά οφέλη που εμπεριέχονται στο στοιχείο ενεργητικού.

4. Κατάταξη των Μισθώσεων σε Χρηματοδοτικές και Λειτουργικές

A) Κριτήριο Κατάταξης των Μισθώσεων

Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από το πρότυπο βασίζεται στην έκταση κατά την οποία οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και μεταβολών απόδοσης λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρα λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

B) Έννοια της Χρηματοδοτικής και Λειτουργικής Μίσθωσης

Η μίσθωση χαρακτηρίζεται χρηματοδοτική αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.

Η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.

Γ) Ο Χαρακτηρισμός της Μίσθωσης Γίνεται Κατά την Έναρξή της

Ο χαρακτηρισμός της μίσθωσης ως λειτουργικής ή χρηματοδοτικής γίνεται κατά την έναρξή της. Αν σε οποιοδήποτε χρόνο ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μια διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης αν οι αλλαγμένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της.

Δ) Κατάταξη Μισθώσεων Γηπέδων και Κτιρίων

Μισθώσεις γηπέδων και κτιρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, ένα χαρακτηριστικό των γηπέδων είναι ότι αυτά κανονικά έχουν απεριόριστη οικονομική ζωή και αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής δεν αναλαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

5. Λογιστικός Χειρισμός Από Μισθωτή – Χρηματοδοτική Μίσθωση

A) Αρχική Καταχώρηση**ΧΡΕΩΣΗ: ΠΑΓΙΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ****ΠΙΣΤΩΣΗ: ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ**

Το ποσό της καταχώρησης είναι:

- (α) το **μικρότερο** εκ των δύο:
- της δίκαιης αξίας του στοιχείου ενεργητικού και
 - της παρούσας αξίας του ΕΣΜ προεξοφλημένου (τα μισθώματα) με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ή , εάν αυτό δεν είναι εφικτό να καθορισθεί, το επαυξητικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή, πλέον
- (β) οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή.

B) Απόσβεση

Ο μισθωτής θα πρέπει να αποσβένει το στοιχείο ενεργητικού σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38.

Εάν δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την ιδιοκτησία στο τέλος της μίσθωσης, τότε το στοιχείο αποσβένεται σε μία περίοδο που καθορίζεται ως η **μικρότερη** εκ των δύο:

- (α) της περιόδου της μίσθωσης και
- (β) της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου ενεργητικού.

Γ) Γνωστοποιήσεις

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 32, οι μισθωτές θα πρέπει να γνωστοποιούν και τα εξής σε σχέση με οποιεσδήποτε χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- (α) τη λογιστική αξία της κάθε κατηγορίας στοιχείων ενεργητικού που έχουν μισθωθεί με χρηματοδοτική μίσθωση
- (β) συμφιλίωση του ΕΣΜ με την παρούσα αξία των στοιχείων για τις τρεις πιο κάτω περιόδους:
- Εντός ενός έτους
 - Μετά το 1^ο και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους
 - Μετά το 5^ο έτος
- (γ) ενδεχόμενα ενοίκια που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο

- (δ) το σύνολο των μελλοντικών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν από μη ακυρωτέες υπομισθώσεις
- (ε) γενική περιγραφή των σημαντικών συμφωνιών μίσθωσης, π.χ.
 - Της βάσης υπολογισμού ενδεχόμενων πληρωτέων ενοικίων
 - Της ύπαρξης δικαιωμάτων αγοράς, ανανέωσης ή αναπροσαρμογής.
 - Οποιοδήποτε περιορισμών που έχουν, τυχόν, τεθεί στην εταιρεία από τις συμφωνίες μίσθωσης.

6. Λογιστικός Χειρισμός Από Μισθωτή – Λειτουργική Μίσθωση

A) Γενικά

Ο μισθωτής στην ουσία ενοικιάζει το στοιχείο ενεργητικού από τον εκμισθωτή για μία προκαθορισμένη χρονική περίοδο έναντι της καταβολής συγκεκριμένων μισθωμάτων (ενοικίων).

Ουσιαστικά οι κίνδυνοι και τα οφέλη από τη χρήση του στοιχείου ενεργητικού παραμένουν στον εκμισθωτή ο οποίος και θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το στοιχείο ενεργητικού στον ισολογισμό του.

B) Λογιστικός Χειρισμός

Ο μισθωτής δεν αναγνωρίζει το στοιχείο ενεργητικού στον ισολογισμό του.

Τα μισθώματα που θα καταβάλλονται στον εκμισθωτή θα καταχωρίζονται ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων του μισθωτή με βάση την ευθεία μέθοδο εκτός εάν μία άλλη συστηματική βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική (χρονικά) της αποκόμισης οφειλών (από τον μισθωτή) από τη χρήση του στοιχείου.

Στον Ισολογισμό θα εμφανίζονται, σε σχέση με τη λειτουργική μίσθωση, μόνο τα ενοίκια που έχουν προπληρωθεί ή είναι πληρωτέα.

Γ) Γνωστοποιήσεις

Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 32, οι μισθωτές θα πρέπει να γνωστοποιούν και τα εξής σε σχέση με τις λειτουργικές μισθώσεις:

- (α) το σύνολο των μελλοντικών μισθωμάτων για μη ακυρωτέες μισθώσεις τα οποία είναι πληρωτέα:
 - Εντός 1 έτους
 - Μετά το 1^ο έτος και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους

- Μετά το 5^ο έτος
- (β) το σύνολο των μελλοντικών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν από μη ακυρωτέες υπομισθώσεις
- (γ) μισθώματα και υπομισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά περίοδο και ξεχωριστή γνωστοποίηση για ελάχιστα μισθώματα, ενδεχόμενα ενοίκια και υπομισθώματα πληρωτέα
- (δ) γενική περιγραφή των συμφωνιών λειτουργικής μίσθωσης συμπεριλαμβανομένων:
 - Της βάσης υπολογισμού των ενδεχόμενων ενοικίων.
 - Της ύπαρξης δικαιωμάτων αγοράς, ανανέωσης ή αναπροσαρμογής.
 - Των περιορισμών που έχουν, τυχόν, τεθεί από συμφωνίες λειτουργικής μίσθωσης.

7. Λογιστικός Χειρισμός Από Εκμισθωτή – Χρηματοδοτική Μίσθωση

A) Εισαγωγή

Ο εκμισθωτής στην ουσία δεν κατέχει το σημείο ενεργητικού αλλά έχει πωλήσει το στοιχείο στον μισθωτή με πίστωση.

Τα μισθώματα που θα εισπράξει ο εκμισθωτής κατά τη διάρκεια της συμφωνίας περιλαμβάνουν:

- (α) την αποπληρωμή του αρχικού δανείου και
- (β) τα χρηματοοικονομικά εισοδήματα (τόκους).

B) Εισπράξεις Μισθωμάτων

Κατά την περίοδο της εκμίσθωσης, ο εκμισθωτής θα εισπράττει τα μισθώματα τα οποία θα συμπεριλαμβάνουν:

- (α) αποπληρωμή εισπρακτέου ποσού (χρεώστες) και
- (β) χρηματοοικονομικά εισοδήματα (τόκοι εισπρακτέοι).

Γ) Κατανομή Χρηματοοικονομικών Εισοδημάτων

Το χρηματοοικονομικό εισόδημα θα πρέπει να κατανεμηθεί στις περιόδους της εκμίσθωσης έτσι ώστε να αποτελεί **σταθερή απόδοση της καθαρής επένδυσης (του εκμισθωτή) στη μίσθωση.**

Όπως και στη περίπτωση του μισθωτή, στην πράξη η κατανομή μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας την:

- (α) αναλογιστική μέθοδο ή

(β) τη μέθοδο του συνολικού αθροίσματος των ψηφίων.

8. Λογιστικός Χειρισμός Από Εκμισθωτή – Λειτουργική Μίσθωση

A) Γενικά

Ο εκμισθωτής στην ουσία ενοικιάζει το στοιχείο ενεργητικού στον 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 και θα πρέπει να συνεχίσει να αναγνωρίζει το στοιχείο στον Ισολογισμό του.

B) Λογιστικός Χειρισμός

Τα μισθώματα που θα εισπράττονται από τον εκμισθωτή θα καταχωρίζονται ως εισοδήματα στην κατάσταση αποτελεσμάτων 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 την διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας λειτουργικής μίσθωσης θα 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.

9. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 17 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

ΔΛΠ 18
ΕΣΟΔΑ

IAS 18
REVENUE

1. Σκοπός του Προτύπου

Το ΔΛΠ 18 προσδιορίζει τις συνθήκες μέσα στις οποίες πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων και παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 18 εφαρμόζεται για να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για την αναγνώριση και καταχώρηση των εσόδων που προκύπτουν από:

- (α) πώληση εμπορευμάτων,
- (β) παροχή υπηρεσιών,
- (γ) χρήση από τρίτους στοιχείων του Ενεργητικού της επιχείρησης που αποδίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το ΔΛΠ 18 δεν εφαρμόζεται για έσοδα από:

- (α) κατασκευαστικά συμβόλαια¹,
- (β) μισθώσεις²,
- (γ) μερίσματα από συνδεδεμένες επιχειρήσεις³,
- (δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια,
- (ε) αλλαγές στη δίκαιη αξία ή πωλήσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων Ενεργητικού ή υποχρεώσεων⁴,
- (στ) αλλαγές στην αξία άλλων στοιχείων κυκλοφορούντος Ενεργητικού,
- (ζ) αρχική αναγνώριση και αλλαγές στη δίκαιη αξία βιολογικών και γεωργικών προϊόντων και
- (η) εξαγωγή ορυκτών.

3. Ορισμοί

– **Έσοδα** είναι η ακαθάριστη εισροή οικονομικών οφελών κατά τη χρήση, η οποία προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (εξαιρούμενης της αύξησης που προέρχεται από συνεισφορές των μετόχων π.χ. αύξηση κεφαλαίου).

¹ Καλύπτεται από το ΔΛΠ 11 βλέπε σελ. 74

² Καλύπτεται από το ΔΛΠ 17 βλέπε σελ. 114

³ Καλύπτεται από το ΔΛΠ 28 βλέπε σελ. 172

⁴ Καλύπτεται από το ΔΛΠ 39 βλέπε σελ. 257

– **Μερίσματα** είναι οι διανομές κερδών στους κατόχους επενδύσεων ιδίων κεφαλαίων σε αναλογία του ποσοστού που κατέχουν στην κάθε κατηγορία κεφαλαίου.

4. Αναγνώριση και Καταχώρηση Εσόδων από Πώληση Εμπορευμάτων

A) Γενικά

Για να γίνει αναγνώριση εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων θα πρέπει να ισχύουν τα εξής κριτήρια:

- (α) Οι σημαντικοί κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας να έχουν μεταφερθεί στον αγοραστή,
- (β) ο πωλητής να μην εξασκεί οποιοδήποτε έλεγχο στα εμπορεύματα που έχουν πωληθεί και να μην έχει οποιαδήποτε συνεχιζόμενη διοικητική ανάμιξη που να σχετίζεται με αυτά,
- (γ) να είναι πιθανή η εισροή οικονομικών οφελών συνδεδεμένων με τη συναλλαγή,
- (δ) το ποσό του εσόδου να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και
- (ε) το κόστος πώλησης να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

B) Κίνδυνοι και Οφέλη Ιδιοκτησίας

Στις περισσότερες περιπτώσεις οι σημαντικοί κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας μεταφέρονται στον αγοραστή όταν μεταφερθεί ο τίτλος ιδιοκτησίας ή ο αγοραστής αποκτήσει την κυριότητα του αγαθού.

Στην περίπτωση που ο τίτλος ιδιοκτησίας δεν μεταφέρεται αλλά οι κίνδυνοι και τα οφέλη μεταφέρονται τότε η συναλλαγή αναγνωρίζεται ως πώληση.

Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, η μεταφορά των κινδύνων και των οφελών δεν συμπίπτει με τη μεταφορά του τίτλου ιδιοκτησίας ή της κυριότητας του εμπορεύματος. Εάν ο πωλητής διατηρεί σημαντικό μέρος των κινδύνων ή των οφελών τότε η πώληση δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι τα εξής:

- Ο πωλητής έχει υποχρέωση για τυχόν μη ικανοποιητική απόδοση του εμπορεύματος, η οποία δεν εμπίπτει μέσα στις συνήθεις προβλεπόμενες υποχρεώσεις για παροχή εγγυήσεων.
- Η είσπραξη του εσόδου από των πωλητή είναι εξαρτώμενη από τη μεταπώληση των εμπορευμάτων από τον αγοραστή.
- Τα εμπορεύματα πρέπει να εγκατασταθούν και η εγκατάσταση, που αποτελεί σημαντικό μέρος της σύμβασης, δεν έχει ολοκληρωθεί.
- Ο αγοραστής έχει το δικαίωμα ακύρωσης της πώλησης και ο πωλητής δεν είναι σίγουρος για την τελική έκβαση της αγοραπωλησίας.

Γ) Εισροή Οικονομικών Οφελών

Το έσοδο θα πρέπει να αναγνωρίζεται όταν είναι πιθανή ή εισροή οικονομικών οφελών.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η εισροή οικονομικών οφελών μπορεί να μην είναι πιθανή μέχρι την είσπραξη του ανταλλάγματος ή την εξάλειψη κάποιου ενδεχομένου γεγονότος που ακυρώνει τη συναλλαγή. Σε αυτές τις περιπτώσεις το έσοδο θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να καταχωρείται όταν γίνει η είσπραξη ή εξάλειψη του ενδεχομένου γεγονότος.

Όταν καταχωρείται ένα έσοδο αλλά δημιουργείται ενδεχόμενο μη είσπραξης, τότε πρέπει να καταχωρείται και πρόβλεψη. (Η πρόβλεψη θεωρείται ως έξοδο και όχι ως αναπροσαρμογή στο έσοδο που έχει ήδη αναγνωρισθεί.)

Τα έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή και αναγνωρίζονται ταυτόχρονα θα πρέπει πάντα να εφαρμόζεται η αρχή της συσχέτισης¹.

Όταν το κόστος των πωλήσεων δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα τότε δεν αναγνωρίζεται έσοδο και οποιοδήποτε τίμημα που έχει ήδη ληφθεί αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

5. Αναγνώριση και Καταχώρηση Εσόδων από Παροχή Υπηρεσιών

A) Γενικά

Η αναγνώριση και καταχώρηση των εσόδων που αφορούν παροχή υπηρεσιών γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της διαδικασίας παροχής υπηρεσιών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και όταν η τελική έκβαση (κέρδος ή ζημία) μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

¹ Βλέπε Εισαγωγή στα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ § 3. Πλαίσιο για την Έτοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

B) Τελική Έκβαση

Η τελική έκβαση (κέρδος ή ζημία) από παροχή υπηρεσίας μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα¹ όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια:

- (α) Το συνολικό ποσό των εσόδων μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα,
- (β) είναι πιθανή η εισροή οικονομικών οφελών σε σχέση με τη συναλλαγή,
- (γ) το ποσοστό ολοκλήρωσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και
- (δ) το κόστος σε σχέση με τη συναλλαγή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Όταν η τελική έκβαση (κέρδος ή ζημία) δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα τότε έσοδο αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση των εξόδων που έχουν πραγματοποιηθεί και είναι ανακτήσιμα. Αυτό συμβαίνει συνήθως στα αρχικά στάδια μίας συναλλαγής που θα ολοκληρωθεί σε περισσότερες από μία χρήσεις.

Όταν η τελική έκβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι ανακτήσιμα τότε το κόστος αναγνωρίζεται ως έξοδο της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε.

Γ) Ποσοστό Ολοκλήρωσης

Η αναγνώριση εσόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης ονομάζεται «μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης» και είναι μία μέθοδος με βάση την οποία τα έσοδα από την εργασία συσχετίζονται με τα έξοδα (για τη εργασία) που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσει η εργασία σε ένα συγκεκριμένο ποσοστό ολοκλήρωσης. Η μέθοδος αυτή οδηγεί στην αναφορά εσόδων, εξόδων και κέρδους που μπορεί να αποδοθεί στην αναλογία της εργασίας που ολοκληρώθηκε.

Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους:

- (α) με βάση την πιστοποίηση των εργασιών που έχουν ολοκληρωθεί,

¹ Για να ισχύει μία αξιόπιστη εκτίμηση νοείται ότι έχουν συμφωνηθεί α) το τίμημα της ανταλλαγής, β) ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης και γ) τα δικαιώματα του κάθε μέρους (της συναλλαγής) που πηγάζουν σε σχέση με την παροχή και αποδοχή της υπηρεσίας.

- (β) με βάση την παροχή υπηρεσιών μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού σε σχέση με τις προβλεπόμενες υπηρεσίες και
- (γ) με βάση το ποσοστό του πραγματοποιηθέντος κόστους (μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού) σε σχέση με το προβλεπόμενο συνολικό κόστος.

Οι εισπράξεις που έχουν ληφθεί σε σχέση με το συνολικό ποσό της συναλλαγής συνήθως δεν αντικατοπτρίζουν το ποσοστό ολοκλήρωσης.

6. Αναγνώριση και Καταχώρηση Εσόδων από Τόκους, Δικαιώματα & Μεριίσματα

A) Γενικά

Έσοδα που προέρχονται από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται με βάση τους παρακάτω κανόνες και νοουμένου ότι:

- (α) είναι πιθανή η εισροή οικονομικών οφελών σε σχέση με τη συναλλαγή και
- (β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

B) Τόκοι

Τα έσοδα από τόκους αναγνωρίζονται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του «πραγματικού επιτοκίου».

Όταν υπάρχουν απλήρωτοι τόκοι οι οποίοι γίνονται δεδουλευμένα έσοδα πριν την αγορά ενός στοιχείου Ενεργητικού, η μετέπειτα είσπραξή τους θα πρέπει να κατανεμηθεί στις προ της απόκτησης και μετά την απόκτηση χρήση. Οι μετά την απόκτηση τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδο ενώ οι προ της απόκτησης τόκοι καταχωρούνται ως μείωση της αξίας απόκτησης του στοιχείου.

Γ) Δικαιώματα Εκμετάλλευσης

Έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης αναγνωρίζονται σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων, λαμβάνοντας υπόψη την ουσία της συναλλαγής.

Σε μερικές περιπτώσεις μια συμφωνία εκμετάλλευσης αποτελεί πώληση και όχι συμφωνία εκμετάλλευσης, π.χ. η παροχή λογισμικού όπου ο

παροχέας δεν έχει καμία περαιτέρω υποχρέωση, θεωρείται πώληση και θα πρέπει να αναγνωριστούν τα σχετικά δικαιώματα ως έσοδα.

Δ) Μερίσματα

Έσοδα από μερίσματα εισπρακτέα αναγνωρίζονται όταν επικυρωθεί το δικαίωμα του μετόχου να εισπράξει το μέρισμα¹.

7. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- (α) Τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για την αναγνώριση των εσόδων και τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό του «ποσοστού ολοκλήρωσης» (σε σχέση με την αναγνώριση εσόδων από παροχή υπηρεσιών).
- (β) Το ποσό της κάθε σημαντική κατηγορίας εσόδων (πωλήσεις εμπορευμάτων – παροχή υπηρεσιών – τόκοι – δικαιώματα εκμετάλλευσης – μερίσματα) που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια του έτους.
- (γ) Τα σχετικά ποσά που συμπεριλαμβάνονται σε κάθε κατηγορία εσόδων εάν υπήρξαν ανταλλαγές εμπορευμάτων ή προϊόντων.

8. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 18 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1995.

¹ Όπως και στην περίπτωση των τόκων, όταν απλήρωτα μερίσματα γίνονται δεδουλευμένα έσοδα πριν την αγορά ενός στοιχείου ενεργητικού, η μετέπειτα εισπραξή τους θα πρέπει να διαχωριστεί στην προ της απόκτησης περίοδο (που μειώνουν το κόστος αγοράς του στοιχείου) και στην μετά την απόκτηση περίοδο (που αναγνωρίζονται ως έσοδα).

ΔΛΠ 19
ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

IAS 19
EMPLOYEE BENEFITS

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του ΔΛΠ 19 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό των ωφελημάτων του προσωπικού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων.

Ο βασικός κανόνας του ΔΛΠ είναι ότι μία οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει:

- (α) μια **υποχρέωση**, όταν ένας υπάλληλος παρέχει τρέχουσες υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή μελλοντικών ωφελημάτων και
- (β) ένα **έξοδο**, όταν η οντότητα αναλώνει οικονομικό όφελος από την υπηρεσία ενός υπαλλήλου ως αντάλλαγμα της παροχής των ωφελημάτων.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 19 καλύπτει το λογιστικό χειρισμό **όλων των ωφελημάτων** προσωπικού και όχι μόνο **ωφελημάτων μετά την αφυπηρέτηση** (συντάξεις κ.λ.π.), τα οποία είναι πληρωτέα στους υπαλλήλους, σε εξαρτωμένους τους ή άλλα τρίτα πρόσωπα.

Το ΔΛΠ 19 εφαρμόζεται για ωφελήματα προσωπικού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εργοδοτών, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που καλύπτονται από:

- (α) επίσημα σχέδια ή επίσημες συμφωνίες της οντότητας με ένα ή περισσότερους υπαλλήλους
- (β) νομοθετικές ή άλλες ρυθμίσεις ή
- (γ) ανεπίσημες πρακτικές που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση για την οντότητα.

Το ΔΛΠ 19 δεν καλύπτει τη χρηματοοικονομική αναφορά από σχέδια ωφελημάτων του προσωπικού.

3. Κατηγορίες Ωφελημάτων

Το ΔΛΠ 19 διαχωρίζει τα ωφελήματα προσωπικού σε 4 κατηγορίες και καθορίζει **διαφορετικό λογιστικό χειρισμό** για την κάθε κατηγορία.

Οι 4 κατηγορίες είναι:

- (α) **Βραχυπρόθεσμα ωφελήματα**, όπως:

- Μισθοί και ωρομίσθια
- Εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων
- Επιδόματα ετήσιας άδειας
- Επιδόματα **άδειας ασθενείας**
- Σχέδια συμμετοχής στα κέρδη και επιμίσθια που είναι πληρωτέα μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της περιόδου
- (β) **Ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση, όπως:**
 - Συντάξεις
 - Άλλα ωφελήματα αφυπηρέτησης
 - Ασφάλειες ζωής μετά την αφυπηρέτηση
 - Ασφάλειες ασθενείας μετά την αφυπηρέτηση
- (γ) **Άλλα μακροπρόθεσμα ωφελήματα, όπως:**
 - Άδειες μακροπρόθεσμων υπηρεσιών
 - Παροχές ανικανότητας
 - Σχέδια συμμετοχής στα κέρδη, επιμίσθια και αναβαλλόμενες αμοιβές, πληρωτέα μετά την παρέλευση 12 μηνών από το τέλος της περιόδου
- (δ) **Ωφελήματα τερματισμού υπηρεσιών.**

4. Βραχυπρόθεσμα Ωφελήματα

A) Γενικά

Ο λογιστικός χειρισμός για τα βραχυπρόθεσμα ωφελήματα προσωπικού είναι σχετικά απλός για δύο λόγους:

- (α) δεν υπάρχει ανάγκη για **αναλογιστικές προϋποθέσεις** και
- (β) δεν υπάρχει ανάγκη για **προεξόφληση** των μελλοντικών ωφελημάτων

Τα βραχυπρόθεσμα ωφελήματα συμπεριλαμβάνουν όλα τα ωφελήματα που αναφέρθηκαν στην παραπάνω § 3.

B) Λογιστικός χειρισμός

Ο λογιστικός χειρισμός για βραχυπρόθεσμα ωφελήματα καθορίζεται από την εφαρμογή των βασικών λογιστικών αρχών των **δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων** και της **συσχέτισης**.

Το κόστος για τα βραχυπρόθεσμα ωφελήματα καταχωρείται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσίες (εκτός εάν με βάση κάποιο άλλο ΔΛΠ, θα πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί). Οποιαδήποτε:

- (α) απλήρωτα ωφελήματα – αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό ως «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις» και
- (β) προπληρωμένα ωφελήματα – αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό ως «στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού».

Γ) Γνωστοποιήσεις

Το ΔΛΠ 19 δεν απαιτεί τη γνωστοποίηση οποιωνδήποτε συγκεκριμένων πληροφοριών σε σχέση με βραχυπρόθεσμα ωφελήματα.

5. Ωφελήματα Μετά την Αφυπηρέτηση – Εισαγωγή

A) Γενικά

Τα ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση συμπεριλαμβάνουν:

- (α) ωφελήματα συνταξιοδότησης (π.χ. συντάξεις) και
- (β) άλλα ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση π.χ. ασφάλειες ζωής μετά την αφυπηρέτηση και ασφάλειες ασθενείας μετά την αφυπηρέτηση.

Ο εργοδότης και, ορισμένες φορές, και οι εργαζόμενοι καταβάλλουν εισφορές σε ένα ταμείο, το οποίο μπορεί να είναι και ξεχωριστή νομική οντότητα, και οι εισφορές επενδύονται σε στοιχεία ενεργητικού τα οποία χρησιμοποιούνται για την καταβολή των ωφελημάτων προς τους εργαζομένους όταν αυτά καθίστανται πληρωτέα.

B) Διαχωρισμός Σχεδίων

Τα σχέδια ωφελημάτων προσωπικού μετά την εφυπηρέτηση χωρίζονται σε 2 κατηγορίες:

- (α) **τα Σχέδια Καθορισμένης Συνεισφοράς (ΣΚΣ)** όπου ο εργοδότης καταβάλλει σταθερή συνεισφορά κάθε έτος και δεν έχει οποιαδήποτε άλλη υποχρέωση και
- (β) **τα Σχέδια Καθορισμένου Ωφελήματος (ΣΚΩ)** όπου ο εργοδότης καταβάλλει συνεισφορές οι οποίες καθορίζονται από τον αναλογιστή και θεωρούνται ικανοποιητικές για να εκπληρώσουν την υποχρέωση του εργοδότη για καθορισμένα ωφελήματα.

Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι ο λογιστικός χειρισμός του σχεδίου δεν επηρεάζεται από τον τρόπο χρηματοδότησής του. Η χρηματοδότηση γίνεται σύμφωνα με την έκθεση του αναλογιστή ενώ ο λογιστικός χειρισμός γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 19.

6. Σχέδια Καθορισμένης Συνεισφοράς (ΣΚΣ)

A) Γενικά

Ο λογιστικός χειρισμός των ΣΚΣ είναι απλός καθώς :

- (α) δεν υπάρχει ανάγκη για αναλογιστικές υποθέσεις για να επιμετρηθεί η υποχρέωση και το έξοδο και
- (β) οι υποχρεώσεις δεν προεξοφλούνται εκτός εάν είναι πληρωτέες σε χρονικό διάστημα πέρα των 12 μηνών από το τέλος της περιόδου στην οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

B) Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που αναγνωρίστηκε ως έξοδο για ΣΚΣ.

7. Σχέδια Καθορισμένου Ωφελήματος (ΣΚΩ)

A) Γενικά

Ο λογιστικός χειρισμός των ΣΚΩ είναι πιο πολύπλοκος από το λογιστικό χειρισμό των ΣΚΣ καθώς:

- (α) υπάρχει ανάγκη για αναλογιστικές υποθέσεις ούτως ώστε να επιμετρηθεί η υποχρέωση και το έξοδο
- (β) υπάρχει πιθανότητα να προκύψουν αναλογιστικές αυξήσεις ή ζημιές και
- (γ) οι υποχρεώσεις θα πρέπει να προεξοφλούνται.

Η καταβολή των ωφελημάτων από το ταμείο μετά την αφυπηρέτηση εξαρτάται από :

- (α) την χρηματοοικονομική του κατάσταση
- (β) την απόδοση των επενδύσεων του.

B) Παρουσίαση

Δεν πρέπει να γίνεται συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού ενός σχεδίου με υποχρεώσεις ενός άλλου σχεδίου εκτός εάν η οντότητα:

- (α) έχει το νομικό δικαίωμα να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα από ένα σχέδιο για να διακανονίσει υποχρεώσεις σε άλλο σχέδιο και
- (β) σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το δικαίωμα αυτό.

Το ΔΛΠ 19 δεν καθορίζει κατά πόσο μία οντότητα πρέπει να διαχωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού / υποχρεώσεις που πηγάζουν από ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση σε κυκλοφορούν / βραχυπρόθεσμες και μη κυκλοφορούν / μακροπρόθεσμες.

Γ) Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις για κάθε ΣΚΩ:

- (α) Λογιστική πολιτική αναγνώρισης αναλογιστικών αυξήσεων / ζημιών
- (β) Γενική περιγραφή του κάθε σχεδίου
- (γ) Συμφιλίωση της υποχρέωσης στην αρχή και στο τέλος της περιόδου
- (δ) Πραγματική απόδοση των στοιχείων ενεργητικού του σχεδίου
- (ε) Συμφιλίωση ενεργητικού και υποχρεώσεων

8. Άλλα Μακροπρόθεσμα Ωφελήματα

A) Γενικά

Άλλα μακροπρόθεσμα ωφελήματα περιλαμβάνουν:

- (α) Μακροπρόθεσμες αμειβόμενες απουσίες,
- (β) μακροπρόθεσμες αμοιβές ανικανότητας και
- (γ) αναβαλλόμενες αμοιβές και επιμίσθια πληρωτέα σε 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της περιόδου στην οποία είναι δεδουλευμένα.

Η επιμέτρηση των ωφελημάτων αυτών δεν υπόκειται στις αβεβαιότητες που υπόκεινται τα ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση. Για αυτό τον λόγο το ΔΛΠ 19 προβλέπει τη χρήση **απλοποιημένης μεθόδου λογιστικού χειρισμού** όπου:

- (α) οι αναλογιστικές αυξήσεις και ζημιές αναγνωρίζονται αμέσως χωρίς τον έλεγχο ορίου σημαντικότητας και
- (β) ολόκληρο το κόστος προηγούμενων υπηρεσιών αναγνωρίζεται αμέσως.

B) Αναγνώριση και Επιμέτρηση

Το ποσό που θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως **υποχρέωση** είναι το καθαρό σύνολο των εξής:

- (α) **παρούσα αξία της υποχρέωσης** την ημερομηνία του Ισολογισμού

μείον

- (β) **η δίκαιη αξία** (την ημερομηνία του Ισολογισμού) των στοιχείων ενεργητικού από τα οποία θα διακανονισθεί η υποχρέωση.

Για άλλα μακροπρόθεσμα ωφελήματα του προσωπικού η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει το καθαρό σύνολο των εξής ποσών ως **έξοδο** ή **εισόδημα**, εκτός εάν επιτρέπεται / απαιτείται από άλλο ΔΛΠ, η καταχώριση του εν λόγω ποσού στο κόστος ενός στοιχείου ενεργητικού.

9. Ωφελήματα Τερματισμού Υπηρεσιών

A) Γενικά

Τα ωφελήματα τερματισμού υπηρεσιών πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικού χειρισμού από άλλα ωφελήματα του προσωπικού διότι το γεγονός που δημιουργεί την υποχρέωση είναι η **διακοπή** της εργασίας και όχι η **παροχή υπηρεσιών**.

Ένα παράδειγμα ωφελημάτων τερματισμού υπηρεσιών είναι η καταβολή ενός εφάπαξ ποσού ως ενθάρρυνση για εθελοντική πρόωρη αφυπηρέτηση.

B) Αναγνώριση

Τα ωφελήματα τερματισμού υπηρεσιών θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα και υποχρέωση όταν η οντότητα είναι **ευαπόδεικτα δεσμευμένη**:

- (α) να διακόψει την εργοδοσία υπαλλήλου / ων πριν την κανονική ημερομηνία αφυπηρέτησης ή
- (β) να προσφέρει ωφελήματα για να ενθαρρύνει εργαζομένους να κηρυχθούν πλεονάζον προσωπικό.

Μία οντότητα είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη για τερματισμό υπηρεσιών όταν έχει εκπονήσει επίσημο σχέδιο για τον τερματισμό των υπηρεσιών από τον οποίο δεν μπορεί να αποδεσμευτεί και το οποίο συμπεριλαμβάνει τουλάχιστον:

- (α) την περιοχή, τις δραστηριότητες και τον αριθμό των εργαζομένων που επηρεάζονται
- (β) τα ωφελήματα για κάθε κατηγορία εργαζομένων και

(γ) τη χρονική περίοδο εφαρμογής του σχεδίου.

Γ) Γνωστοποιήσεις

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις αναφορικά με ωφελήματα για διακοπή εργασίας που είναι υποχρεωτικά από το ΔΛΠ 19.

Σημειώνεται, όμως, ότι τα σχετικά ποσά ωφελημάτων για διακοπή εργασίας είναι, συνήθως, σημαντικά και θα πρέπει να τύχουν χειρισμού ως **ασυνήθιστα κονδύλια** σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

10. Μεταβατικές Διατάξεις

A) Γενικά

Όταν γίνει υιοθέτηση του ΔΛΠ 19 για πρώτη φορά οι οντότητες θα πρέπει επίσης να εφαρμόσουν τις πρόνοιες του ΔΛΠ 8.

B) Λογιστικός Χειρισμός Μεταβατικής Υποχρέωσης

Εάν η μεταβατική υποχρέωση είναι **μικρότερη** από την υποχρέωση που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική πολιτική της οντότητας, η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει την μείωση **αμέσως**, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Εάν η μεταβατική υποχρέωση είναι **μεγαλύτερη** από την υποχρέωση που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική πολιτική της οντότητας, θα πρέπει να γίνει μια αμετάκλητη επιλογή για αναγνώριση της αύξησης:

- (α) αμέσως, σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 8, ή
- (β) ως έξοδο που θα διαγραφεί σε μία περίοδο 5 ετών από την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής.

11. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 19 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1999.

ΔΛΠ 20

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ &
ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

IAS 20

**ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS &
DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE**

1. Σκοπός του Προτύπου

Το ΔΛΠ 20 καλύπτει και εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 20 δεν καλύπτει:

- (α) Το λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων σε ΧΚ που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,
- (β) την κρατική υποστήριξη, που παρέχεται σε μία επιχείρηση με τη μορφή πλεονεκτημάτων, που αναγνωρίζονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που εκπίπτουν από το φόρο εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),
- (γ) την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης και
- (δ) τις κρατικές επιχορηγήσεις για τη Γεωργία¹.

3. Ορισμοί

– **Κράτος:** Αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

– **Κρατική υποστήριξη** είναι τα μέτρα που λαμβάνει το κράτος με σκοπό την υπό προϋποθέσεις παροχή οικονομικών πλεονεκτημάτων σε μία επιχείρηση ή σε μια συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων. Για τους σκοπούς του ΔΛΠ 20 η κρατική υποστήριξη δεν συμπεριλαμβάνει πλεονεκτήματα που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

– **Κρατική επιχορήγηση** είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μία επιχείρηση, υπό τον όρο ότι αυτή έχει

¹ Καλύπτεται από το ΔΛΠ 41 βλέπε σελ. 277

τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένα κριτήρια που έχουν σχέση με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Στην έννοια αυτή δεν περιλαμβάνονται οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους δεν είναι επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης.

– **Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία (το Ενεργητικό)** είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία δηλαδή στοιχεία του Ενεργητικού. Επίσης, είναι δυνατόν να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με τη χρονική περίοδο που αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

– **Επιχορηγήσεις που αφορούν τα αποτελέσματα** είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

– **Χαριστικά δάνεια** είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προϋποθέσεις.

4. Κρατικές Επιχορηγήσεις

A) Γενικά

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των μη χρηματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται έως ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους μεταβίβασής τους και ότι οι επιχορηγήσεις θα ληφθούν.

Η επιχορήγηση καταχωρείται με τον ίδιο τρόπο άσχετα με τη μορφή της(εάν δηλαδή είναι σε μετρητά ή έχει τη μορφή μείωσης των υποχρεώσεων της επιχείρησης έναντι του κράτους).

Η είσπραξη μιας επιχορήγησης δεν αποτελεί κατ' ανάγκη απόδειξη ότι πληρούνται οι σχετικοί όροι της επιχορήγησης για να γίνει η καταχώρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 20. Εάν προείσπραχθεί μία επιχορήγηση πριν ακόμα να πληρούνται οι όροι είσπραξής της, τότε αυτή καταχωρείται ως υποχρέωση.

Ένα χαριστικό δάνειο από το κράτος τυχάνει χειρισμού ως κρατική επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη πιθανότητα ότι η επιχείρηση θα ικανοποιήσει τους σχετικούς όρους.

Όταν μία κρατική επιχορήγηση αναγνωρισθεί και καταχωρηθεί, οποιεσδήποτε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενα στοιχεία Ενεργητικού τυχάνουν λογιστικού χειρισμού με βάση το ΔΛΠ 37.

Β) Λογιστικός Χειρισμός Κρατικών Επιχορηγήσεων

Παραδοσιακά υπάρχουν δύο τρόποι λογιστικού χειρισμού για τις κρατικές επιχορηγήσεις, η «κεφαλαιουχική» και η «εισοδηματική» μέθοδος.

Κεφαλαιουχική Μέθοδος	Εισοδηματική Μέθοδος
Καταχώρηση επιχορήγησης σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων	Καταχώρηση επιχορήγησης σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μίας ή περισσότερων χρήσεων
Πλεονεκτήματα	Πλεονεκτήματα
<ul style="list-style-type: none"> • Οι επιχορηγήσεις αποτελούν είδος χρηματοδότησης και άρα δεν πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα. • Εφόσον δεν προβλέπεται η επιστροφή των επιχορηγήσεων τότε στην ουσία αποτελούν ίδια κεφάλαια. • Οι επιχορηγήσεις αποτελούν κίνητρα και όχι λειτουργικά έσοδα άρα δεν πρέπει να καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. 	<ul style="list-style-type: none"> • Οι επιχορηγήσεις δεν προέρχονται από τους μετόχους και άρα δεν μπορούν να λογίζονται απευθείας στα Ιδία Κεφάλαια. • Οι όροι που θα πρέπει να πληρούνται συνήθως σχετίζονται με έξοδα που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. • Οι επιχορηγήσεις είναι προέκταση της φορολογικής πολιτικής και άρα, όπως και οι φόροι, πρέπει να καταχωρούνται στα Αποτελέσματα.

Η εισοδηματική μέθοδος είναι αυτή που απαιτείται από το ΔΛΠ 20.

Ο γενικός κανόνας του ΔΛΠ 20 είναι ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα Ιδία Κεφάλαια.

Κρατικές επιχορηγήσεις τέτοιου τύπου μπορεί να είναι:

- (α) Επιχορηγήσεις για αντιστάθμιση εξόδων. Επιχορηγήσεις που αφορούν συγκεκριμένα έξοδα αναγνωρίζονται, ως έσοδα, την ίδια περίοδο που αναγνωρίζεται το σχετικό έξοδο.

- (β) Επιχορηγήσεις για απόκτηση αποσβεστών στοιχείων Ενεργητικού. Επιχορηγήσεις που αφορούν αποσβεστέα στοιχεία Ενεργητικού αναγνωρίζονται ως έσοδο ανάλογα με την απόσβεση του εν λόγω στοιχείου.
- (γ) Επιχορηγήσεις ως μέρος «οικονομικού πακέτου» βοήθειας. Όταν λαμβάνονται κρατικές επιχορηγήσεις ως μέρος ενός «οικονομικού πακέτου» υπό τον όρο να ικανοποιηθούν μία σειρά από προϋποθέσεις, θα πρέπει να γίνεται προσεκτική μελέτη των όρων επιχορήγησης για να καθοριστούν οι χρήσεις κατά τις οποίες θα αναγνωρισθούν οι επιχορηγήσεις¹.
- (δ) Επιχορηγήσεις για υφιστάμενες ζημίες / έξοδα. Κρατική επιχορήγηση που δίνεται ως αποζημίωση για ζημίες ή έξοδα που έχουν ήδη αναγνωρισθεί θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα της χρήσης στην οποία είναι εισπρακτέα.
- (ε) Άμεση γενική επιχορήγηση.
- (στ) Μη – χρηματική επιχορήγηση.
- (ζ) Επιχορηγήσεις για απόκτηση μη – αποσβεστέου στοιχείου Ενεργητικού.

Π) Ειδικά, Λογιστικός Χειρισμός Κρατικών Επιχορηγήσεων για Απόκτηση Περιουσιακών Στοιχείων

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την εμφάνιση, στις ΧΚ, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επομένων χρήσεων, το οποίο λογίζεται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων, σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μεταφέρεται στη μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση λογίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων.

Το ΔΛΠ 20 ορίζει σχετικώς ότι «κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της πραγματικής αξίας των

¹ Σε αυτή την περίπτωση είναι πιθανό να χρειαστεί να γίνει διαχωρισμός της επιχορήγησης και αναγνώριση των διαφόρων μερών της πάνω σε διαφορετική βάση.

μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων».

Η επιχείρηση έχει δικαίωμα εκλογής ως προς τη μέθοδο που θα χρησιμοποιήσει αλλά η εφαρμογή της μεθόδου θα πρέπει να είναι συστηματική και συνεπής.

Δ) Ειδικά, Λογιστικός Χειρισμός Κρατικών Επιχορηγήσεων που αφορούν Αποτελέσματα

Το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι κρατική επιχορήγηση που λαμβάνεται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, χωρίς την παραπέρα διενέργεια σχετικών δαπανών. Πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής της.

Ως προς την εμφάνιση των επιχορηγήσεων αυτής της κατηγορίας στα αποτελέσματα υπάρχουν δύο παραδεκτοί τρόποι. Η επιχείρηση έχει δικαίωμα εκλογής ως προς τον τρόπο που θα χρησιμοποιήσει αλλά η εφαρμογή του θα πρέπει να είναι συστηματική και συνεπής.

Στον πρώτο τρόπο οι επιχορηγήσεις δαπανών εμφανίζονται σε πίστωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε με χωριστό κονδύλι, είτε σε κονδύλι με γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά Έσοδα». Οι υποστηρικτές του τρόπου αυτού ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα επιτρέπει τη σύγκριση των τελευταίων με άλλα έξοδα, στα οποία δεν επιδρά η επιχορήγηση.

Στον δεύτερο τρόπο οι επιχορηγήσεις αφαιρούνται από τα απεικονιζόμενα αντίστοιχα έξοδα. Υπέρ αυτού του τρόπου προβάλλεται το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν δεν είχε ληφθεί η επιχορήγηση και επομένως θα ήταν παραπλανητική η παρουσίαση του εξόδου χωρίς να συμψηφιστεί με το ποσό της επιχορήγησης.

Ε) Ειδικά, Λογιστικός Χειρισμός Επιστροφής Κρατικών Επιχορηγήσεων

Κρατική επιχορήγηση, για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής, πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση Λογιστικής Μεθόδου¹.

¹ Βλέπε ΔΛΠ 8 σελ.57

Με την επιστροφή μιας επιχορήγησης που αφορά τα αποτελέσματα, πρέπει πρώτα να γίνει συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού εσόδων επομένων χρήσεων. Εφόσον το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιστρεφόμενης επιχορήγησης πρέπει να καταχωρηθεί αμέσως στα έξοδα της χρήσης.

Το επιστρεφόμενο ποσό επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να φέρεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων χρήσεων, ανάλογα με το λογιστικό χειρισμό που εφαρμόστηκε κατά τη λήψη της επιχορήγησης. Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της προαναφερόμενης επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί στα έξοδα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται αμέσως στα έξοδα της χρήσης στην οποία γίνεται η επιστροφή της επιχορήγησης.

5. Κρατική Υποστήριξη

Σε περίπτωση κρατικής υποστήριξης που δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης, όπως π.χ. η δωρεάν παροχή τεχνικών ή εμπορικών συμβουλών ή εγγυήσεων από το Δημόσιο στην επιχείρηση, δεν γίνεται λογιστική καταχώρηση της κρατικής υποστήριξης. Το ίδιο αντιμετωπίζεται και η κρατική υποστήριξη στις συναλλαγές με το Δημόσιο, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, όπως π.χ. στην περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών.

Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο αποτελούν μορφή κρατική υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά η σχετική ωφέλεια με βάση ένα τεκμαρτό επιτόκιο.

Τέλος, σύμφωνα πάντα με το ΔΛΠ 20, στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνεται η υποδομή που δημιουργείται με τη βελτίωση των κοινοχρήστων δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και με τη διάθεση εξελεγμένων εγκαταστάσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και υδροδότησης, δεδομένου ότι η υποδομή αυτή βρίσκεται στη διάθεση του

κοινωνικού συνόλου μίας περιοχής, το οποίο την επωφελείται με τρόπο συνεχή και απροσδιόριστο.

6. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) Η λογιστική πολιτική που χρησιμοποιείται για αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων και ο λογιστικός χειρισμός που επιλέχθηκε,
- (β) η φύση και το μέγεθος των επιχορηγήσεων που αναγνωρίστηκαν στις ΧΚ,
- (γ) περιγραφή άλλων ειδών κυβερνητικών επιχορηγήσεων και
- (δ) ανεκπλήρωτοι όροι και ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με κυβερνητική υποστήριξη που αναγνωρίστηκε.

7. Μεταβατικές Διατάξεις

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 20 η επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το ΔΛΠ 20 οφείλει:

- Να προβεί, όταν συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και
- είτε να διορθώσει τις ΧΚ για να απεικονιστεί η μεταβολή της Λογιστικής Μεθόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσης, Βασικά Λάθη & Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους»
- είτε να εφαρμόσει τις διατάξεις λογιστικού περιεχομένου του ΔΛΠ 20 σε εκείνες μόνο τις επιχορηγήσεις, ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης, ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 20.

8. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 20 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1984.

ΔΛΠ 21
ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

IAS 21
THE EFFECTS OF CHANGES FOREIGN EXCHANGE
RATES

1. Λειτουργικό Νόμισμα

Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο διεξάγει εργασίες η οντότητα είναι συνήθως αυτό στο οποίο κυρίως παράγει και ξοδεύει μετρητά.

Στον καθορισμό του λειτουργικού της νομίσματος η οντότητα **λαμβάνει υπόψη** τους πιο κάτω **παράγοντες**:

(α) το νόμισμα

➤ το οποίο κυρίως επηρεάζει τις τιμές πωλήσεως των προϊόντων της οντότητας και

➤ της χώρας της οποίας οι δυνάμεις και οι κανονισμοί ανταγωνισμού κυρίως καθορίζουν τις τιμές πωλήσεως των προϊόντων και υπηρεσιών της οντότητας

(β) το νόμισμα το οποίο κυρίως επηρεάζει εργατικά, υλικά και άλλα κόστη παροχής προϊόντων ή υπηρεσιών (συνήθως το νόμισμα στο οποίο καθορίζονται και διακανονίζονται τα εν λόγω κόστη).

Οι πιο κάτω **παράγοντες** μπορούν επίσης να δώσουν **ένδειξη** για το λειτουργικό νόμισμα μίας οντότητας:

(α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται οι πόροι από χρηματοδοτικές δραστηριότητες της οντότητας (π.χ. έκδοση εργαλείων ιδίων κεφαλαίων και δανεισμού)

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

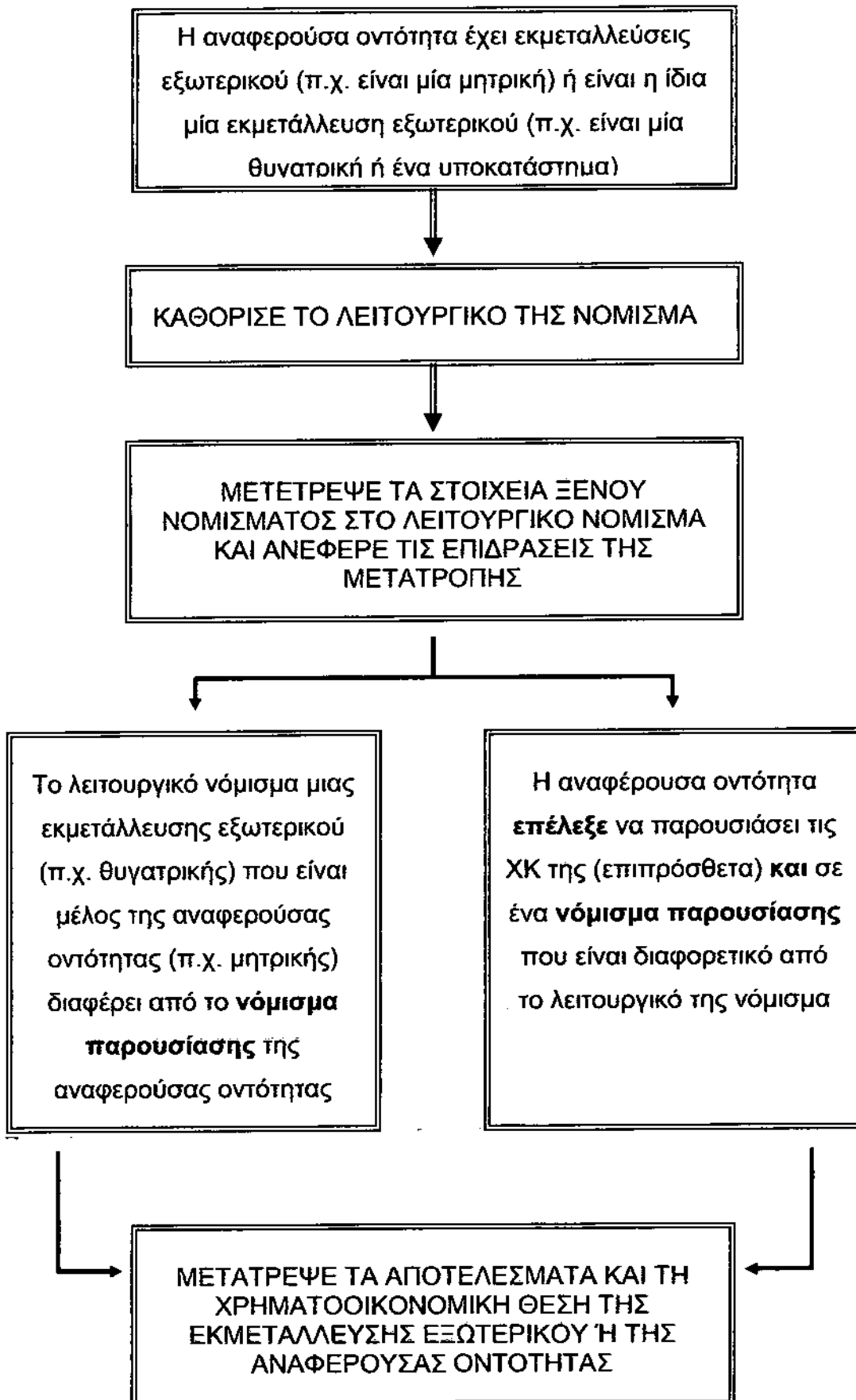
Οι πιο κάτω επιπρόσθετοι παράγοντες **λαμβάνονται υπόψη** για τον καθορισμό του λειτουργικού νομίσματος μίας εκμετάλλευσης εξωτερικού και κατά πόσον το λειτουργικό νόμισμα είναι το ίδιο με της αναφερούσας οντότητας:

(α) Κατά πόσον οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης εξωτερικού γίνονται μάλλον ως επέκταση της αναφερούσας οντότητας παρά με σημαντικό βαθμό αυτονομίας. Ένα παράδειγμα δραστηριότητας που είναι επέκταση της αναφερούσας οντότητας είναι όταν η μόνη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης εξωτερικού είναι να πωλεί προϊόντα που εισάγει από την αναφερούσα οντότητα και να αποστέλλει τις εισπράξεις στην αναφερούσα οντότητα. Ένα παράδειγμα δραστηριότητας που γίνεται με σημαντικό βαθμό αυτονομίας είναι όταν η εκμετάλλευση

- εξωτερικού συσσωρεύει μετρητά και άλλα νομισματικά στοιχεία, πραγματοποιεί έξοδα, παράγει εισοδήματα και προβαίνει σε δανεισμό, στο δικό της νόμισμα (παρά στο νόμισμα της αναφερούσας οντότητας).
- (β) Κατά πόσον οι συναλλαγές με την αναφερούσα οντότητα αποτελούν υψηλό ή χαμηλό ποσοστό των δραστηριοτήτων της εκμετάλλευσης εξωτερικού.
- (γ) Κατά πόσον οι ταμειακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης εξωτερικού επηρεάζουν άμεσα τις ταμειακές ροές της αναφερούσας οντότητας και είναι άμεσα διαθέσιμες για να αποσταλούν σε αυτήν (στην αναφερούσα οντότητα).
- (δ) Κατά πόσον οι ταμειακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης εξωτερικού είναι αρκετές για να ικανοποιήσουν τις υφιστάμενες και συνήθεις υποχρεώσεις δανεισμού της, χωρίς να γίνεται διάθεση πόρων από την αναφερούσα οντότητα.

Εάν το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μίας οικονομίας με υπερπληθωρισμό, οι ΧΚ της οντότητας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29. Η οντότητα **δεν μπορεί** να αποφύγει τέτοια επαναδιατύπωση με το να υιοθετήσει, παραδείγματος χάριν, ως λειτουργικό της νόμισμα ένα νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα που καθορίστηκε με βάση το ΔΛΠ 21.

2. Περίληψη Λογιστικού Χειρισμού που Απαιτείται από το ΔΛΠ 21



3. Αρχική Αναγνώριση

Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μία συναλλαγή η οποία εκφράζεται, ή της οποίας απαιτείται ο διακανονισμός, σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένων:

- (α) αγορών ή πωλήσεων
- (β) δανείων ή καταθέσεων ή
- (γ) αγοράς ή εκποίησης στοιχείων ενεργητικού, ή δημιουργίας ή διακανονισμού υποχρεώσεων.

Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα θα πρέπει στην αρχική αναγνώριση, να καταχωρίζεται στο λειτουργικό νόμισμα με βάση την ισοτιμία συναλλάγματος την **ημερομηνία της συναλλαγής**.

Για πρακτικούς λόγους, η καταχώριση μπορεί να γίνει χρησιμοποιώντας μία μέση ισοτιμία συναλλάγματος (π.χ. εβδομαδιαία, μηνιαία, χρονιαία) νοουμένου ότι δεν υπάρχουν σημαντικές αυξομειώσεις κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.

4. Αναφορά σε Μεταγενέστερες Ημερομηνίες Ισολογισμού

Σε κάθε ημερομηνία μεταγενέστερη του Ισολογισμού:

- (α) Τα **νομισματικά στοιχεία** θα πρέπει να μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος.
- (β) Τα **μη-νομισματικά στοιχεία** τα οποία επιμετρούνται στο ιστορικό κόστος σε ξένο νόμισμα δεν πρέπει να ξαναμετατρέπονται, αλλά παραμένουν καταχωρισμένα με την ισοτιμία συναλλάγματος που χρησιμοποιήθηκε στην αρχική καταχώριση τους.
- (γ) Τα **μη-νομισματικά στοιχεία** τα οποία επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται χρησιμοποιώντας την ισοτιμία του συναλλάγματος της ημερομηνίας που επιμετρήθηκαν στη δίκαιή τους αξία.

5. Φορολογικές Επιπτώσεις Όλων των Συναλλαγματικών

Αυξήσεις και ζημιές σε συναλλαγές ξένου νομίσματος και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης μίας οντότητας (συμπεριλαμβανομένης μίας

εκμετάλλευσης εξωτερικού) σε ένα διαφορετικό νόμισμα, μπορεί να έχει φορολογικές επιπτώσεις.

Για τη λογιστικοποίηση των εν λόγω φορολογικών επιπτώσεων εφαρμόζεται το ΔΛΠ 12.

6. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σε αυτή την παράγραφο οι αναφορές σε λειτουργικό νόμισμα στις περιπτώσεις ομίλων αφορούν το λειτουργικό νόμισμα της μητρικής.

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- (α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που αναγνωρίστηκαν στο κέρδος ή ζημιά εκτός από αυτές που προέκυψαν από χρηματοοικονομικά εργαλεία που επιμετρούνται στη «δίκαιή τους αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς» σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και
- (β) οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που έχουν ταξινομηθεί ως ξεχωριστό μέρος των ιδίων κεφαλαίων καθώς και η συμφιλίωση των σχετικών ποσών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

Σε περίπτωση που το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα πρέπει να γνωστοποιηθεί το γεγονός αυτό, μαζί με τη γνωστοποίηση του λειτουργικού νομίσματος και του λόγου για τον οποίο χρησιμοποιήθηκε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

Όταν υπάρχει μεταβολή στο λειτουργικό νόμισμα είτε της αναφερούσας οντότητας είτε μίας σημαντικής εκμετάλλευσης εξωτερικού, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί τόσο το γεγονός αυτό όσο και ο λόγος για τη μεταβολή στο λειτουργικό νόμισμα.

Όταν μια οντότητα παρουσιάζει τις ΧΚ της σε ένα νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό της νόμισμα, θα πρέπει να περιγράψει τις ΧΚ ως συμμορφούμενες με τα ΔΠΧΑ μόνο εάν συμμορφώνονται με όλες τις πρόνοιες κάθε εφαρμόσιμου Προτύπου και κάθε εφαρμόσιμης ΜΕΕ των εν λόγω Προτύπων.

Όταν η οντότητα παρουσιάσει τις ΧΚ της ή άλλες χρηματοοικονομικές πληροφορίες σε ένα νόμισμα που είναι διαφορετικό είτε από το νόμισμα παρουσίασης είτε από το λειτουργικό νόμισμα και δεν πληρούνται οι πρόνοιες της πιο πάνω υποπαραγράφου τότε πρέπει να:

- (α) προσδιορίσει ευκρινώς ότι οι εν λόγω πληροφορίες είναι επιπρόσθετες πληροφορίες ούτως ώστε να διακρίνονται από τις πληροφορίες που συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ,
- (β) γνωστοποιήσει το νόμισμα στο οποίο παρουσιάζονται οι επιπρόσθετες πληροφορίες και
- (γ) γνωστοποιήσει το λειτουργικό νόμισμα της οντότητας και τη μέθοδο μετατροπής που χρησιμοποιήθηκε για να ετοιμασθούν οι επιπρόσθετες πληροφορίες.

7. Έναρξη Ισχύος & Μεταβατικές Διατάξεις

Το ΔΛΠ 21 είναι εφαρμόσιμο για ΧΚ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την, ή μετά την, 1/1/2005. Ενθαρρύνεται ενωρίτερη εφαρμογή. Σε περίπτωση ενωρίτερης εφαρμογής για μία περίοδο που αρχίζει πριν την 1/1/2005, θα πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός αυτό.

Η οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει όλα τα προαναφερόμενα σε μεταγενέστερη βάση για όλες τις εξαγορές που λαμβάνουν χώρα μετά την αρχή της χρηματοοικονομικής περιόδου στην οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 21. Επιτρέπεται η αναδρομική εφαρμογή σε προγενέστερες εξαγορές.

Για εξαγορά εκμετάλλευσης εξωτερικού που λογιστικοποιείται σε μεταγενέστερη βάση η οποία όμως έλαβε χώρα πριν την ημερομηνία κατά την οποία το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οντότητα δεν πρέπει να διατυπώσει ξανά τα προγενέστερα έτη και συνεπώς μπορεί (όπου εφαρμόζεται) να λογιστικοποιήσει την υπεραξία και τις αναπροσαρμογές δίκαιης αξίας που προκύπτουν από αυτή την εξαγορά ως στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις της οντότητας παρά της εκμετάλλευσης εξωτερικού. Ως εκ τούτου, η εν λόγω υπεραξία και οι εν λόγω αναπροσαρμογές δίκαιης αξίας είτε εκφράζονται ήδη στο λειτουργικό νόμισμα της οντότητας είτε αποτελούν μη-νομισματικά στοιχεία ξένου συναλλάγματος, τα οποία αναφέρονται χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της εξαγοράς.

Όλες οι άλλες μεταβολές που προκύπτουν από την εφαρμογή του Προτύπου αυτού θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΛΠ 22
ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

IAS 22
BUSINESS COMBINATIONS

Το ΔΛΠ 22 όπως αρχικά εκδόθηκε άρχισε να ισχύει για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν την ή μετά την 01/01/1985. Το ΔΛΠ 22 αναθεωρήθηκε το 1993 και με την αναθεωρημένη μορφή του εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά 01/01/1995.

ΔΛΠ 23
ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

IAS 23
BORROWING COSTS

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του ΔΛΠ 23 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους.

Σε πολύ γενικές γραμμές το ΔΛΠ 23 απαιτεί την καταχώρηση του κόστους δανεισμού στα έξοδα της χρήσης που πραγματοποιείται. Επιτρέπει όμως, σαν εναλλακτική μέθοδο, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού στην περίπτωση που το κόστος είναι ι αποδοτέο στην αγορά ή κατασκευή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου (Ενεργητικού).

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 23 εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση του δανειακού κόστους.

Το ΔΛΠ 23 δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος των Ιδίων Κεφαλαίων καθώς και με το κόστος του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

3. Ορισμοί

– **Κόστος Δανεισμού** είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες, που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Το κόστος αυτό μπορεί να περιλαμβάνει:

- Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.
- Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων.
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται από το ΔΛΠ 17 «Λογιστική Μισθώσεων»
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείου σε ξένο νόμισμα, κατά την επέκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό των χρεωστικών τόκων.

– **Μη Άμεσα Εκμεταλλεύσιμο Περιουσιακό Στοιχείο (Ενεργητικού)** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μία σημαντική χρονική περίοδο χρόνου προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

Παραδείγματα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν:

- Τα αποθέματα που χρειάζονται μία σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση.
- Τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητα.

Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται καθημερινά ή σε μεγάλες ποσότητες με τρόπο επαναλαμβανόμενο κατά τη διάρκεια μίας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, όπως επίσης και τα στοιχεία, που μόλις αποκτώνται, είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση.

4. Λογιστικός Χειρισμός Κόστους Δανεισμού

A) Βασική Μέθοδος

Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων, δηλαδή ανεξάρτητα αν τα δάνεια επενδύθηκαν για την κατασκευή παγίων στοιχείων ή για κεφάλαιο κίνησης. Πιο γενικά το κόστος δανεισμού καταχωρείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσης που έχει πραγματοποιηθεί.

B) Εναλλακτική Επιτρεπόμενη Μέθοδος

Γενικά

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει μελλοντικώς οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Δηλαδή είναι το κόστος δανεισμού το οποίο θα μπορούσε να είχε αποφύγει η επιχείρηση αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Οι

υπόλοιπες δαπάνες δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Όταν η επιχείρηση σε μία χρήση εφαρμόσει την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, οφείλει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μέθοδο αυτή για όλες τις δαπάνες δανεισμού που είναι άμεσα αποδεκτές στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή και για τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία. Σημειώνεται ότι, αν πληρούνται όλοι οι όροι του ΔΛΠ 23, η επιχείρηση οφείλει να συνεχίσει να κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού ακόμη και στην περίπτωση που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του (σε αυτή την περίπτωση η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να υποτιμάται).

- Ειδικά Δάνεια για την Απόκτηση Μη Άμεσα Εκμεταλλεύσιμων Περιουσιακών Στοιχείων

Στην περίπτωση που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που πρέπει να συμπεριληφθεί στο κόστος του στοιχείου αυτού, πρέπει να προσδιορίζεται με βάση την πραγματική δαπάνη δανεισμού, η οποία πραγματοποιήθηκε μέσα στη χρήση για το δανεισμό αυτό, μειωμένη με το τυχόν κέρδος από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.

Οι διαδικασίες χρηματοδότησης ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να συνεπάγονται για την επιχείρηση τη λήψη δανειακών κεφαλαίων και τη δημιουργία σχετικού κόστους δανεισμού, πριν τα κεφάλαια αυτά χρησιμοποιηθούν ως επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα κεφάλαια διατηρούνται σε προσωρινή τοποθέτηση μέχρι να δαπανηθούν για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού της χρήσης, που πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί, κάθε έσοδο που αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, εκπίπτει από το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε.

- Απόκτηση Μη Άμεσα Εκμεταλλεύσιμων Περιουσιακών Στοιχείων με Κεφάλαια που Προέρχονται από Γενικό Δανεισμό

Στην περίπτωση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για το στοιχείο αυτό.

Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου.

Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται σε δεδομένη χρήση, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιημένου μέσα στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού.

- Έναρξη Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού

Η έναρξη της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού, ως μέρους του κόστους ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αρχίζει όταν:

- (α) Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή όταν οι δαπάνες για την κατασκευή ή ετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου έχουν αρχίσει να πραγματοποιούνται.
- (β) Πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού.
- (γ) Βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Στο κόστος ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνονται μόνο οι επενδυτικές δαπάνες που συνεπάγονται πληρωμές μετρητών και ανάληψη έντοκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε λαμβανόμενο κίνητρο ή επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο.

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μία λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της χρήσης.

Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, δεν περιορίζονται στη φυσική μόνο κατασκευή του στοιχείου, αλλά περιλαμβάνουν και την τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε ήδη πραγματοποιούμενη παραγωγή ή ανάπτυξη, που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου.

- Αναστολή Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων (π.χ. παρατεταμένη περίοδος ανεργίας), κατά τις οποίες η ενεργός κατασκευή του στοιχείου έχει διακοπεί. Το κόστος κεφαλαιοποίησης κατά την περίοδο αυτή θεωρείται κόστος παρακράτησης ενός μερικώς ολοκληρωμένου στοιχείου και δεν μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.

Το δανειακό κόστος της περιόδου, κατά την οποία η κατασκευή του πάγιου στοιχείου έχει διακοπεί, δεν πρέπει να βαρύνει το κόστος του στοιχείου εκτός:

- (α) αν κατά την περίοδο αυτή εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία,
- (β) αν η προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαία διαδικασία προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου, για την κατά προορισμό χρήση ή πώλησή του (π.χ. το κόστος δανεισμού της περιόδου ωρίμανσης των αποθεμάτων),
- (γ) η διακοπή της κατασκευής οφείλεται σε συνήθη αναπόφευκτα γεγονότα (π.χ. υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μίας γέφυρας και το φαινόμενο αυτό είναι σύνηθες στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή).

- Τερματισμός Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού τερματίζεται, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου

περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά περατωθεί.

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν η φυσική κατασκευή αυτού είναι πλήρης ακόμη και αν η διοικητικής φύσης συνήθης εργασία συνεχίζεται. Αν το μόνο που απομένει είναι μικρές αλλαγές (π.χ. διακόσμηση ενός ακινήτου κατά τις προδιαγραφές και επιθυμίες του αγοραστή ή χρήστη) αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.

Όταν η κατασκευή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ολοκληρώνεται τμηματικά και ένα τμήμα καθίσταται κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενώ η κατασκευή των άλλων τμημάτων συνεχίζεται, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να σταματήσει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.

5. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις ΧΚ:

- (α) Τις λογιστικές μεθόδους που ακολουθήθηκαν για το κόστος δανεισμού.
- (β) Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη χρήση.
- (γ) Το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

6. Μεταβατικές Διατάξεις

Η αρχική υιοθέτηση του ΔΛΠ 23 αποτελεί αλλαγή σε Λογιστική Μέθοδο και η επιχείρηση προτρέπεται να προσαρμόσει τις ΧΚ της σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσης, Βασικά Λάθη & Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους».

Εναλλακτικά, οι επιχειρήσεις που ακολουθούν την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, πρέπει να κεφαλαιοποιούν μόνο εκείνο το κόστος

δανεισμού που πραγματοποιήθηκε μετά την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 23 και καλύπτει τα κριτήρια της κεφαλαιοποίησης αυτής.

8. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 23 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1995.

ΔΛΠ 24
ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

IAS 24
RELATED PARTY DISCLOSURES

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 24 είναι να διασφαλίσει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΧΚ) μίας οντότητας περιέχουν τις γνωστοποιήσεις που είναι αναγκαίες για να επισύρουν την προσοχή των χρηστών στην πιθανότητα ότι η χρηματοοικονομική κατάσταση και το κέρδος ή η ζημιά της οντότητας μπορεί να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές με, και υπόλοιπα από /προς, τα εν λόγω μέρη.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 24 θα πρέπει να εφαρμόζεται για τον:

- (α) προσδιορισμό των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών,
- (β) προσδιορισμό εκκρεμούντων υπολοίπων μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων της μερών,
- (γ) προσδιορισμό των συνθηκών κατά τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων που αναφέρονται στα (α) και (β) πιο πάνω και
- (δ) καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνουν για τα εν λόγω στοιχεία.

3. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (ΧΚ)

Το ΔΛΠ 24 απαιτεί τη γνωστοποίηση των συναλλαγών και των εκκρεμούντων υπολοίπων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών στις ξεχωριστές ΧΚ της μητρικής, του κοινοπράκτοντος, και του επενδυτή που παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 27.

Οι συναλλαγές και τα εκκρεμή υπόλοιπα με άλλες οντότητες ενός ομίλου γνωστοποιούνται στις ξεχωριστές ΧΚ μίας οντότητας. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές και τα ενδοομιλικά εκκρεμή υπόλοιπα διαγράφονται στην ετοιμασία των ενοποιημένων ΧΚ του ομίλου.

A) Γενικά

Οι σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι κοινό γνώρισμα στον κόσμο των επιχειρήσεων, και οι σχέσεις αυτές θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη χρηματοοικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα μίας οντότητας.

Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να προβούν σε (μεταξύ τους) συναλλαγές

στις οποίες δεν θα προέβαιναν εάν δεν ήταν συνδεδεμένα, ή οι συναλλαγές μπορεί να γίνουν σε διαφορετικά ποσά από αυτά που θα ίσχυαν εάν δεν ήταν μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Επίσης, η χρηματοοικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα μίας οντότητας μπορεί να επηρεαστούν από μια σχέση συνδεδεμένων μερών έστω και εάν δεν / υπάρχουν συναλλαγές π.χ.

- Μία θυγατρική δεν προβαίνει σε συναλλαγές με ανταγωνιστή της μητρικής της ή
- Μία θυγατρική δεν προβαίνει σε έρευνα και ανάπτυξη κατόπιν οδηγιών της μητρικής της.

B) Σκοπός των Γνωστοποιήσεων

Για τους πιο πάνω λόγους, η γνώση για συναλλαγές, εκκρεμή υπόλοιπα και σχέσεις συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάσει την αξιολόγησή των δραστηριοτήτων μίας οντότητας από τους χρήστες των ΧΚ, συμπεριλαμβανομένων και των κινδύνων που αντιμετωπίζει και ευκαιριών που έχει μία οντότητα.

4. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών θα πρέπει να γνωστοποιούνται ανεξάρτητα από το εάν έχουν γίνει συναλλαγές μεταξύ τους ή όχι.

Μία οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει το όνομα της μητρικής της και, εάν είναι διαφορετικό, το τελικό μέρος που την ελέγχει.

Εάν δεν ετοιμάζει ΧΚ προς το ευρύ κοινό ούτε η μητρική ούτε το τελικό μέρος που ελέγχει την οντότητα, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί το όνομα της αμέσως επόμενης ανώτερης μητρικής οντότητας η οποία ετοιμάζει ΧΚ προς το ευρύ κοινό, και η οποία είναι η πρώτη μητρική στον όμιλο πάνω από την άμεσα μητρική η οποία ετοιμάζει ενοποιημένες ΧΚ προς το ευρύ κοινό.

Οι πιο πάνω γνωστοποιήσεις είναι επιπρόσθετες των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από τα ΔΛΠ 27, 28 και 31.

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι αμοιβές των βασικών διευθυντικών στελεχών στο σύνολο τους και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- (α) βραχυπρόθεσμα ωφελήματα προσωπικού
- (β) ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση

- (γ) άλλα μακροπρόθεσμα ωφελήματα
- (δ) ωφελήματα τερματισμού υπηρεσιών και
- (ε) κεφαλαιουχικά ωφελήματα.

Όπου υπάρχει έλεγχος, θα πρέπει να γνωστοποιείται η σχέση μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα από το εάν έχουν υπάρξει συναλλαγές ή όχι μεταξύ τους.

Εάν υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών θα πρέπει να γνωστοποιείται η φύση της σχέσης των μερών και πληροφορίες για τις συναλλαγές και εκκρεμή υπόλοιπα, οι οποίες (πληροφορίες) είναι αναγκαίες για την κατανόηση της δυνητικής επίπτωσης (της εν λόγω σχέσης) στις ΧΚ. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι επιπρόσθετες των απαιτήσεων που αναφέρθηκαν πιο πάνω που αφορούν στην αμοιβή των βασικών διευθυντικών στελεχών. Κατ' ελάχιστο, οι γνωστοποιήσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν:

- (α) το ποσό των συναλλαγών
- (β) το ποσό των εκκρεμούντων υπολοίπων και:
 - τους όρους και τις προϋποθέσεις, συμπεριλαμβανομένου και του κατά πόσο τα ποσά είναι εξασφαλισμένα, καθώς και τη φύση του αντιτίμου που θα παρασχεθεί για τον διακανονισμό, και
 - λεπτομέρειες οποιωνδήποτε εγγυήσεων που δόθηκαν ή λήφθηκαν
- (α) προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες που σχετίζονται με τα εκκρεμή ποσά, και
- (β) το έξοδο που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κακούς και επισφαλείς χρεώστες που αφορούν σε συνδεδεμένα πρόσωπα.

5. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 24 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

Ενθαρρύνεται ενωρίτερη εφαρμογή. Εάν γίνει ενωρίτερη εφαρμογή αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

ΔΛΠ 25
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

IAS 25
ACCOUNTING FOR INVESTMENTS

Το ΔΛΠ 25 εκδόθηκε το 1985 και αναμορφώθηκε το 1991. Το πρότυπο κάλυπτε την καταχώρηση και αποτίμηση των επενδύσεων σε ομολογίες και μετοχές, καθώς και τις επενδύσεις σε έδαφος και κτίρια και σε άλλα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται ως επενδύσεις. Επειδή τα σχετικά θέματα καλύπτονται από μεταγενέστερα ΔΛΠ (ΔΛΠ 38, 39 & 40), απέσυρε το ΔΛΠ 25 για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά 01/01/2001.

ΔΛΠ 26
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

IAS 26
ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT
BENEFIT PLANS

Το ΔΛΠ 26 εκδόθηκε το 1986 και αναμορφώθηκε το 1991 και με την αναθεωρημένη μορφή του τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των παροχών αποχώρησης που καλύπτουν τις οικονομικές καταστάσεις την ή μετά την 01/01/1988.

ΔΛΠ 27

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ &
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ**

IAS 27

**CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AND
ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES**

1. Σκοπός του Προτύπου

Το ΔΛΠ 27 θα πρέπει να εφαρμόζεται στην ετοιμασία και παρουσίαση των **Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (ΕΧΚ)** για ένα όμιλο επιχειρήσεων που βρίσκεται κάτω από τον έλεγχο μίας μητρικής (ιθύνουσας).

2. Πεδίο Εφαρμογής

Επιπρόσθετα της ετοιμασίας και παρουσίασης των ΕΧΚ, το ΔΛΠ 27 θα πρέπει να εφαρμόζεται και στη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε θυγατρικές, σε οντότητες υπό κοινό έλεγχο και σε συνδεδεμένες, όταν η οντότητα επιλέγει, ή αναγκάζεται βάσει τοπικών κανονισμών, να παρουσιάσει **ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΞΧΚ)**.

Το πρότυπο αυτό **δεν** καθορίζει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για επιχειρηματικές συνενώσεις και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής υπεραξίας που προκύπτει από την επιχειρηματική συνένωση (βλέπε ΔΠΧΑ 3).

3. Γενικά

Οι ΕΧΚ θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής.

Εάν στην εξαγορά μίας θυγατρικής, αυτή (η θυγατρική) πληροί τα κριτήρια για να ταξινομηθεί ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, τότε θα πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το πρότυπο αυτό (ΔΠΧΑ 5).

Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση λόγω του ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της είναι διαφορετικές από τις δραστηριότητες της μητρικής ή άλλων οντοτήτων του ομίλου. Σε τέτοια περίπτωση θα πρέπει να δίνονται επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις στις ΕΧΚ (βλέπε ΔΛΠ 14).

Επιπρόσθετα, μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλώς επειδή ο επενδυτής είναι μία εταιρεία επιχειρηματικών συμμετοχών, ένα αμοιβαίο κεφάλαιο, μία εταιρεία επενδύσεων ή παρόμοια οντότητα.

4. «Έλεγχος» Θυγατρικών

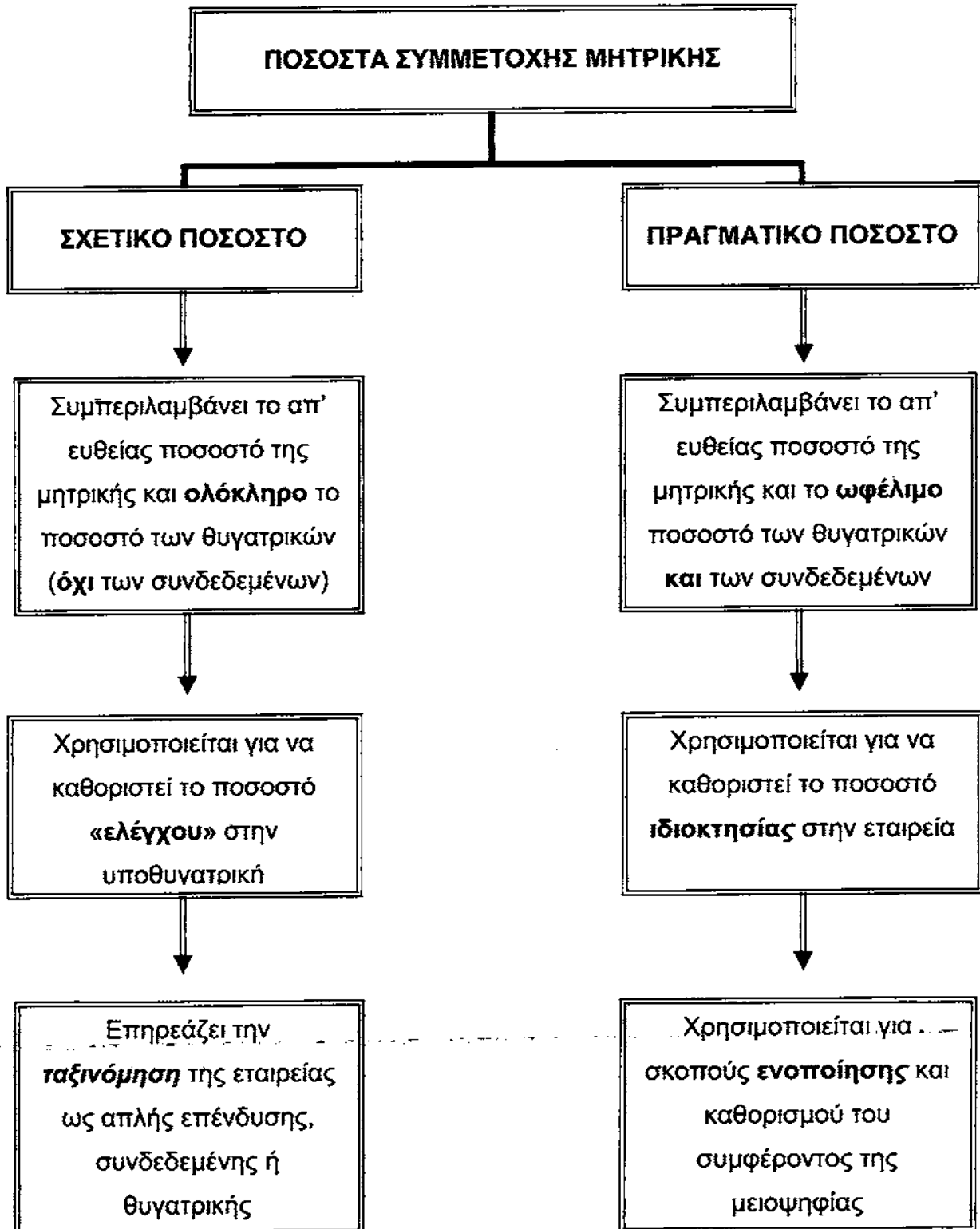
Έλεγχος θεωρείται ότι υπάρχει όταν η μητρική κατέχει άμεσα, ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, **περισσότερο από το μισό των δικαιωμάτων ψήφου μίας οντότητας**, εκτός εάν σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να αποδειχθεί εμφανώς ότι τέτοια ιδιοκτησία δεν συνιστά έλεγχο.

Έλεγχος υπάρχει, επίσης, όταν η μητρική κατέχει το **μισό ή λιγότερο** των δικαιωμάτων ψήφου μίας οντότητας **αλλά** υπάρχει:

- (α) έλεγχος πάνω σε περισσότερα από τα **μισά δικαιώματα ψήφου** δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές
- (β) δικαίωμα **διοίκησης των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πολιτικών** μίας οντότητας δυνάμει συμφωνίας ή νομοθεσίας
- (γ) δικαίωμα διορισμού ή παύσης της **πλειοψηφίας** των μελών του **Διοικητικού Συμβουλίου** ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού σώματος και ο έλεγχος της οντότητας γίνεται μέσω αυτού του συμβουλίου ή σώματος ή
- (δ) δικαίωμα **πλειοψηφίας ψήφων** στις συνεδριάσεις του **Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ)** ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού σώματος και ο έλεγχος της οντότητας γίνεται μέσω αυτού του συμβουλίου ή σώματος.

5. Υπολογισμός «Σχετικού» και «Πραγματικού» Ποσοστού Συμμετοχής

Σε περιπτώσεις ομίλων με **πολύπλοκη δομή**, θα πρέπει να διευκρινιστούν δύο ποσοστά συμμετοχής της μητρικής σε κάθε υποθυγατρική ή άλλη εταιρεία στην οποία συμμετέχει εταιρεία του ομίλου:



6. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Στις ΕΧΚ θα πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- (α) περιληπτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τις θυγατρικές που δεν ενοποιούνται, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, συμπεριλαμβανομένων των ποσών για το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εσόδων και κέρδους ή ζημιάς
- (β) η φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής και της θυγατρικής, όταν η μητρική δεν κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, πέραν του 50% των ψήφων
- (γ) γιατί η ιδιοκτησία, άμεση ή έμμεση μέσω θυγατρικών, πέραν του 50% των ψήφων ή δυνητικών ψήφων από ένα επενδυοδόχο δεν του δίνει δικαίωμα για έλεγχο
- (δ) όταν οι ΧΚ της θυγατρικής χρησιμοποιούνται για την ετοιμασία των ΕΧΚ και έχουν ημερομηνία ή περίοδο αναφοράς που είναι διαφορετική από αυτή της μητρικής, (γνωστοποιείται) η ημερομηνία αναφοράς των ΧΚ της θυγατρικής καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιήθηκε διαφορετική ημερομηνία ή διαφορετική περίοδος αναφοράς
- (ε) η φύση και η έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. από δανειοδοτήσεις) στη δυνατότητα των θυγατρικών να μεταφέρουν κεφάλαια στη μητρική υπό μορφή μερισμάτων ή ως αποπληρωμή δανείων.

7. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 27 είναι εφαρμόσιμο για ΧΚ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

Ενθαρρύνεται ενωρίτερη εφαρμογή. Εάν γίνει ενωρίτερη εφαρμογή αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

ΔΛΠ 28
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

IAS 28
ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN ASSOCIATES

1. Σκοπός του Προτύπου

Το ΔΛΠ 28 πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε συνδεδεμένες.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Όμως, το ΔΛΠ 28 δεν εφαρμόζεται για επενδύσεις σε συνδεδεμένες που κατέχονται από:

- (α) οργανισμούς επιχειρηματικών κεφαλαίων / συμμετοχών ή
- (β) αμοιβαία κεφάλαια, επενδυτικούς οργανισμούς και παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων επενδυτικών ασφαλιστικών κεφαλαίων

οι οποίες (επενδύσεις) ταξινομούνται ως «κατεχόμενες για εμπορία» και λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Οι εν λόγω επενδύσεις θα πρέπει να επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στη δίκαιη αξία να αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου της μεταβολής.

3. Σημαντική Επιρροή

Εάν ένας επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, **20% ή περισσότερο** από τα δικαιώματα ψήφου της επενδυοδόχου, θεωρείται ότι ο επενδυτής αυτός **έχει** σημαντική επιρροή, εκτός εάν σαφώς μπορεί να αποδειχθεί ότι αυτό δεν συμβαίνει.

Αντιθέτως εάν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, **λιγότερο από 20%** των δικαιωμάτων ψήφου της επενδυοδόχου, θεωρείται ότι δεν έχει σημαντική επιρροή, εκτός εάν σαφώς μπορεί να αποδειχθεί μία τέτοια επιρροή. Σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από άλλο επενδυτή δεν αποκλείει κατ' ανάγκη ένα επενδυτή από το να έχει σημαντική επιρροή.

Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής από ένα επενδυτή αποδεικνύεται συνήθως με ένα ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- (α) αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της επενδυοδόχου
- (β) συμμετοχή στις διαδικασίες καθορισμού των πολιτικών της οντότητας
- (γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ του επενδυτή και της

επενδυοδόχου

- (δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή
- (ε) παροχή βασικών τεχνικών πληροφοριών.

4. Εφαρμογή της Μεθόδου της Καθαρής Θέσης

- Εξαιρέσεις από την Εφαρμογή της Μεθόδου της Καθαρής Θέσης -

Μία επένδυση σε μία συνδεδεμένη θα πρέπει να λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης εκτός εάν:

- (α) η επένδυση ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5
- (β) ισχύει η εξαίρεση του ΔΛΠ 27, που επιτρέπει σε μία μητρική που έχει επίσης μία επένδυση σε μία συνδεδεμένη να μην παρουσιάσει ΕΧΚ ή
- (γ) ισχύουν όλα τα πιο κάτω:
 - ο επενδυτής αποτελεί 100%-κατεχόμενη θυγατρική, ή αποτελεί μερικώς-κατεχόμενη θυγατρική μίας άλλης οντότητας της οποίας οι ιδιοκτήτες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που διαφορετικά δε θα είχαν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί και δε διαφωνούν με τη μη εφαρμογή της μεθόδου της «καθαρής θέσης» από τον επενδυτή,
 - δεν υπάρχουν εργαλεία δανεισμού ή ιδίων κεφαλαίων του επενδυτή που να αποτελούν αντικείμενο εμπορίας σε δημόσια αγορά (τοπικό ή διεθνές χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων τοπικών και περιφερειακών αγορών),
 - ο επενδυτής δεν κατέθεσε, ούτε είναι σε διαδικασία κατάθεσης των ΧΚ του σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλο θεσμικό οργανισμό για σκοπούς έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας εργαλείων σε μία δημόσια αγορά και
 - η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική του επενδυτή ετοιμάζει ΕΧΚ οι οποίες είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό και οι οποίες συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

5. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γίνονται οι εξής γνωστοποιήσεις:

- (α) η δίκαιη αξία των επενδύσεων σε συνδεδεμένες για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές
- (β) περιληπτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για συνδεδεμένες, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών για τα στοιχεία ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και το κέρδος ή ζημιά
- (γ) οι λόγοι για τους οποίους εξουδετερώνεται η υπόθεση ότι ένας επενδυτής **δεν έχει** σημαντική επιρροή όταν κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό χαμηλότερο του 20% των δικαιωμάτων ή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου του επενδυοδόχου, και συμπεραίνεται ότι **έχει** σημαντική επιρροή
- (δ) οι λόγοι για τους οποίους εξουδετερώνεται η υπόθεση ότι ένας επενδυτής **έχει** σημαντική επιρροή όταν κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό μεγαλύτερο του 20% των δικαιωμάτων ή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου του επενδυοδόχου, και συμπεραίνεται ότι **δεν έχει** σημαντική επιρροή
- (ε) η ημερομηνία αναφοράς των ΧΚ της συνδεδεμένης, όταν αυτές οι ΧΚ χρησιμοποιούνται για να εφαρμοσθεί η μέθοδος της καθαρής θέσης και έχουν διαφορετική ημερομηνία αναφοράς ή διαφορετική περίοδο αναφοράς από αυτή του επενδυτή, καθώς και ο λόγος για τον οποίο έχει χρησιμοποιηθεί διαφορετική ημερομηνία αναφοράς ή διαφορετική περίοδος αναφοράς
- (στ) η φύση και η έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που πηγάζουν από δανειακές διευθετήσεις) στην δυνατότητα των συνδεδεμένων να μεταφέρουν κεφάλαια στον επενδυτή υπό μορφή μερισμάτων ή αποπληρωμής δανείων
- (ζ) το μη-αναγνωρισμένο ποσοστό στις ζημιές της συνδεδεμένης, τόσο για την περίοδο όσο και συσσωρευτικός, στην περίπτωση που ο επενδυτής έχει σταματήσει να αναγνωρίζει το ποσοστό των ζημιών του στη συνδεδεμένη
- (η) το γεγονός ότι η συνδεδεμένη δεν λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και

- (θ) περιληπτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για συνδεδεμένες, είτε ξεχωρισμένα είτε κατά ομάδες, οι οποίες δεν λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των ποσών του συνόλου στοιχείων ενεργητικού, του συνόλου υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή ζημιάς.

6. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 28 είναι εφαρμόσιμο για ΧΚ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

Ενθαρρύνεται ενωρίτερη εφαρμογή. Εάν γίνει ενωρίτερη εφαρμογή αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

ΔΛΠ 29
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ
ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

IAS 29
FINANCIAL REPORTING IN HYPER INFLATIONARY

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 29 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό στις ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μίας οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μίας οικονομίας με υπερπληθωρισμό.

Σε οικονομίες με υπερπληθωρισμό η αναφορά των αποτελεσμάτων των εργασιών και της χρηματοοικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα χωρίς αναπροσαρμογές δεν είναι χρήσιμη, καθώς τα μετρητά χάνουν την αγοραστική τους δύναμη. Ως εκ τούτου, σε αυτές τις περιπτώσεις, χρειάζονται ορισμένες αναπροσαρμογές ούτως ώστε τα σχετικά ποσά να μην είναι παραπλανητικά.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 29 δεν καθορίζει απόλυτο δείκτη πληθωρισμού, πάνω από τον οποίο θεωρείται ότι υπάρχει «υπερπληθωρισμός». Είναι απλώς θέμα κρίσης το πότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρειάζονται αναπροσαρμογές σύμφωνα με το πρότυπο αυτό.

Ο υπερπληθωρισμός υποδεικνύεται με την παρουσία ορισμένων **χαρακτηριστικών** που συμπεριλαμβάνουν τα εξής:

- (α) το κοινό προτιμά να κρατά την περιουσία του σε μη χρηματικά στοιχεία ενεργητικού ή σε ένα σχετικά σταθερό ξένο νόμισμα
- (β) το κοινό αναφέρεται στα χρηματικά στοιχεία χρησιμοποιώντας ξένο σταθερό νόμισμα (π.χ. οι τιμές αναφέρονται στο ξένο νόμισμα)
- (γ) οι αγορές και οι πωλήσεις επί πιστώσει γίνονται σε τιμές που λαμβάνουν υπόψη την αναμενόμενη ζημιά από μείωση στην αγοραστική δύναμη μετά την περίοδο της πίστωσης
- (δ) τα επιτόκια, οι μισθοί και οι τιμές είναι τιμαριθμοποιημένες σε κάποιο δείκτη τιμών και
- (ε) ο συσσωρευτικός δείκτης πληθωρισμού για 3 συνεχόμενα έτη προσεγγίζει ή ξεπερνά το 100%.

Το ΔΛΠ 29 θα πρέπει να εφαρμόζεται από την έναρξη της περιόδου κατά την οποία εντοπίζεται υπερπληθωρισμός.

3. Γενικοί Κανονισμοί

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μίας οικονομίας με υπερπληθωρισμό, είτε αυτές βασίζονται στο μοντέλο του ιστορικού κόστους είτε στο μοντέλο του τρέχοντος κόστους, θα πρέπει να εκφράζονται στη **μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού**.

Τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης περιόδου, όπως αυτά καθορίζονται στο ΔΛΠ 1, καθώς και οποιοσδήποτε πληροφορίες σε σχέση με προγενέστερες περιόδους, θα πρέπει επίσης να εκφράζονται στη μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Το κέρδος / ζημιά στην **καθαρή νομισματική θέση** θα πρέπει να καταχωρείται στην **Κατάσταση Αποτελεσμάτων** και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

4. Επενδύσεις σε θυγατρικές

Εάν υπάρχουν θυγατρικές που αναφέρουν σε νόμισμα μίας οικονομίας με υπερπληθωρισμό, οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις θα πρέπει να αναπροσαρμολογούνται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών και, ακολούθως (εάν είναι θυγατρικές εξωτερικού) να μετατραπούν στο νόμισμα της μητρικής χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της **τιμής κλεισίματος** (βλέπε ΔΛΠ 21).

Με βάση την πιο πάνω πρόνοια του ΔΛΠ 29, στην περίπτωση μίας θυγατρικής εξωτερικού που αναφέρει σε νόμισμα οικονομίας με υπερπληθωρισμό, **εφαρμόζεται πάντα η μέθοδος της τιμής κλεισίματος**, άσχετα εάν η εταιρεία είναι «οντότητα εξωτερικού» ή «αναπόσπαστο μέρος των εργασιών» της μητρικής.

Η πιο πάνω πρόνοια του ΔΛΠ 29 διασφαλίζει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εκφράζονται στη μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού.

5. Αναπροσαρμογή ΧΚ που Βασίζονται στο Μοντέλο του Τρέχοντος Κόστους

A) Στοιχεία Ισολογισμού

Τα στοιχεία του Ισολογισμού που εκφράζονται σε τρέχον κόστος **δεν** αναπροσαρμόζονται, καθώς ήδη εκφράζονται στη μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού

B) Στοιχεία Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Όλα τα ποσά **θα πρέπει** να αναπροσαρμοστούν στη μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς η ΚΑ αναφέρει τα στοιχεία στο τρέχον κόστος που ίσχυε την ημερομηνία κατά την οποία έλαβαν χώρα τα γεγονότα ή οι συναλλαγές.

Δ) Κέρδος / Ζημιά στην Καθαρή Νομισματική Θέση

Το κέρδος /ζημιά στην «καθαρή νομισματική θέση» θα πρέπει να τύχει λογιστικού χειρισμού.

Ε) Φορολογικές Επιπτώσεις

Η αναπροσαρμογή των ΧΚ σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 μπορεί να δημιουργήσει διαφορές μεταξύ φορολογητέου και λογιστικού κέρδους.

Οι διαφορές αυτές τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 12.

ΣΤ) Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Όλα τα στοιχεία της Κατάστασης Ταμειακών Ροών θα πρέπει να εκφράζονται στην μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Ζ) Επιλογή Γενικού Δείκτη Τιμών

Το ΔΛΠ 29 ενθαρρύνει τη χρήση του γενικού δείκτη τιμών που χρησιμοποιούν όλες οι οντότητες που αναφέρουν στο ίδιο νόμισμα.

6. Οικονομίες που Σταματούν να Έχουν Υπερπληθωρισμό

Όταν μία οικονομία σταματά να έχει υπερπληθωρισμό και η οντότητα σταματά να εφαρμόζει το ΔΛΠ 29, τα ποσά που εκφράζονται στη μονάδα μέτρησης που ίσχυε στο τέλος της προηγούμενης περιόδου θεωρούνται ως η βάση για τη λογιστική αξία των στοιχείων για τις μεταγενέστερες περιόδους.

7. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται ως εξής:

- (α) το γεγονός ότι έχουν γίνει αναπροσαρμογές στις ΧΚ της τρέχουσας και προηγούμενων (προγενέστερων) περιόδων και, ως εκ τούτου, αυτές εκφράζονται στη μονάδα μέτρησης που ισχύει την ημερομηνία του Ισολογισμού
- (β) κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις βασίζονται στο μοντέλο του ιστορικού ή του τρέχοντος κόστους, και
- (γ) ποιος γενικός δείκτης τιμών χρησιμοποιήθηκε, καθώς και η μεταβολή του κατά τη διάρκεια των τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων.

8. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 29 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1990.

ΔΛΠ 30

**ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ**

IAS 30

**DISCLOSURES IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF
BANKS AND SIMILAR FINANCIAL INSTITUTIONS**

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 30 είναι να καθορίσει τις επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις (πέραν αυτών που καθορίζονται από άλλα ΔΛΠ) που πρέπει να δίδονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και άλλων ομοίων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 30 εφαρμόζεται στην ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των τραπεζών και άλλων όμοιων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων.

Το ΔΛΠ 30 αφορά σε όλες τις οντότητες των οποίων οι δραστηριότητες εμπíπτουν στον ορισμό της «τράπεζας», άσχετα εάν η λέξη τράπεζα δεν συμπεριλαμβάνεται στην επωνυμία τους.

3. Ορισμοί

– **Ρευστότητα** είναι η διαθεσιμότητα επαρκών ρευστών κεφαλαίων για να καλύψουν εκταμιεύσεις και άλλες χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες.

– **Τράπεζα** είναι ένας χρηματοοικονομικός οργανισμός του οποίου οι κύριες δραστηριότητες είναι να δέχεται καταθέσεις και να δανείζεται, με σκοπό το δανεισμό και τις επενδύσεις οι οποίες είναι μέσα στα πλαίσια της σχετικής νομοθεσίας.

– **Φερεγγυότητα** είναι η διαχρονική διαθεσιμότητα μετρητών για το διακανονισμό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες.

4. Γενικές αρχές

Οι τράπεζες διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα μίας χώρας, κυρίως λόγω της στενής τους σχέσης με τις αρχές και την κυβέρνηση.

Για τον πιο πάνω λόγο υπάρχει πάντοτε έντονο ενδιαφέρον για την ευρωστία και, ιδιαίτερα, για την ρευστότητα και την φερεγγυότητα των τραπεζών, καθώς και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που υπάρχει σε σχέση με την ιδιαιτερότητα των δραστηριοτήτων τους.

Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας ενδιαφέρονται για:

- (α) την ρευστότητά τους
- (β) τη φερεγγυότητά τους και
- (γ) τους κινδύνους που σχετίζονται με στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων, τόσο αυτών που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό όσο και αυτών «εκτός Ισολογισμού».

5. Λογιστικές Πολιτικές

Οι τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες πολιτικές στην **αναγνώριση** και **επιμέτρηση** των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις και, παρόλο που η εναρμόνιση των διάφορων λογιστικών πολιτικών είναι επιθυμητή, ο σκοπός του ΔΛΠ 30 **δεν είναι** να καθορίσει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να ακολουθηθούν.

Σημειώνεται ότι για να υπάρξει συμμόρφωση με το ΔΛΠ 1, ίσως υπάρχει ανάγκη για τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών των τραπεζών που αφορούν:

- (α) στην αναγνώριση των κύριων πηγών των εισοδημάτων
- (β) στην αποτίμηση των επενδύσεων και διαπραγματεύσιμων χρεογράφων
- (γ) στη βάση καθορισμού ζημιών απομείωσης από δάνεια και χορηγήσεις και διαγραφής μη εισπραξιμων δανείων και χορηγήσεων και
- (δ) στη βάση καθορισμού των χρεώσεων για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους καθώς και το λογιστικό τους χειρισμό.

6. Κατάσταση Αποτελεσμάτων

A) Παρουσίαση Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Οι τράπεζες θα πρέπει να παρουσιάζουν μία Κατάσταση Αποτελεσμάτων που να ομαδοποιεί τα εισοδήματα και τα έξοδα ανάλογα με τη φύση τους και να γνωστοποιεί τις κύριες κατηγορίες εισοδημάτων και εξόδων.

Εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΛΠ, οι γνωστοποιήσεις στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή τις Σημειώσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- (α) τόκους και παρόμοια εισοδήματα
- (β) τόκους πληρωτέους και παρόμοιες χρεώσεις
- (γ) εισοδήματα από μερίσματα
- (δ) εισοδήματα από δικαιώματα και προμήθειες
- (ε) έξοδα για δικαιώματα και προμήθειες
- (στ) άλλα λειτουργικά εισοδήματα
- (ζ) ζημιές απομειώσεων από δάνεια και χορηγήσεις
- (η) γενικά διοικητικά έξοδα
- (θ) άλλα λειτουργικά έξοδα

Οι γνωστοποιήσεις των κύριων κατηγοριών εισοδημάτων και εξόδων που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14.

B) Κύριες Κατηγορίες Εισοδημάτων και Εξόδων

Οι κύριες κατηγορίες **εισοδημάτων** μιας τράπεζας συμπεριλαμβάνουν:

- (α) τόκους (εισπρακτέους)
- (β) δικαιώματα για υπηρεσίες
- (γ) προμήθειες (εισπρακτέες) και
- (δ) εισοδήματα από διαπραγμάτευση (αξιών, αξιόγραφων κ.λ.π.)

Οι κύριες κατηγορίες **εξόδων** μιας τράπεζας συμπεριλαμβάνουν:

- (α) τόκους (πληρωτέους)
- (β) προμήθειες (πληρωτέες)
- (γ) ζημιές από δάνεια και χορηγήσεις
- (δ) μειώσεις στη λογιστική αξία των επενδύσεων και
- (ε) γενικά διοικητικά έξοδα

Γ) Συμψηφισμός

Στοιχεία εισοδημάτων και εξόδων δεν θα πρέπει να συμψηφίζονται **εκτός** εάν αφορούν σε:

- (α) αντιστάθμιση κινδύνου ή
- (β) στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων που συμψηφίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

Αυξήσεις ή ζημιές που αφορούν στα πιο κάτω συνήθως αναφέρονται σε «καθαρή βάση»:

- (α) πωλήσεις και μεταβολές στη λογιστική αξία των διαπραγματεύσιμων χρεογράφων
- (β) πωλήσεις επενδύσεων και

(γ) διαπραγμάτευση ξένου συναλλάγματος.

Εισόδημα και έξοδα από τόκους γνωστοποιούνται ξεχωριστά έτσι ώστε να μπορούν να αξιολογηθούν η σύνθεση καθώς και οι λόγοι μεταβολής των «καθαρών τόκων».

7. Ισολογισμός – Παρουσίαση Ισολογισμού

- Παρουσίαση Ισολογισμού

Οι τράπεζες θα πρέπει να παρουσιάζουν ένα Ισολογισμό που ομαδοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις ανάλογα με τη φύση τους και τα παραθέτει σε σειρά που αντικατοπτρίζει το σχετικό βαθμό ρευστότητάς τους.

Εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΛΠ, οι γνωστοποιήσεις στον Ισολογισμό ή τις Σημειώσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) Στοιχεία ενεργητικού

- Μετρητά και υπόλοιπα στην κεντρική τράπεζα
- Βραχυπρόθεσμα γραμμάτια του δημοσίου και άλλα γραμμάτια που μπορούν να αναπροεξοφληθούν στην Κεντρική τράπεζα
- Κυβερνητικά και άλλα αξιόγραφα που κατέχονται για διαπραγμάτευση
- Τοποθετήσεις με δάνεια και χορηγήσεις σε άλλες τράπεζες
- Άλλες τοποθετήσεις σε χρηματαγορές
- Δάνεια και χορηγήσεις σε πελάτες και
- Χρεόγραφα επενδύσεων

(β) Υποχρεώσεις

- Καταθέσεις από άλλες τράπεζες
- Άλλες καταθέσεις χρηματαγοράς
- Ποσά οφειλόμενα σε καταθέτες
- Πιστοποιητικά καταθέσεων
- Άλλα δανειζόμενα κεφάλαια
- Υποσχέσεις πληρωμής και άλλες υποχρεώσεις.

8. Ενδεχόμενα Στοιχεία & Δεσμεύσεις Συμπεριλαμβανομένων Στοιχείων Εκτός Ισολογισμού

- Γενικός Κανονισμός

Η τράπεζα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις πιο κάτω ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις:

- (α) τη φύση και το ποσό των αμετάκλητων δεσμεύσεων για παροχή πιστώσεων οι οποίες δεν μπορούν να ακυρωθούν λόγω του ότι η τράπεζα θα καταβάλλει σημαντικό ποσό σε πρόστιμο ή έξοδα και
- (β) τη φύση και το ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που προέρχονται από στοιχεία εκτός Ισολογισμού συμπεριλαμβανομένων και αυτών που σχετίζονται με:
 - Υποκατάστατα πιστώσεων συμπεριλαμβανομένων εγγυήσεων για οφειλές και χρέη, εγγυήσεις συναλλαγματικών και εφεδρικές πιστωτικές επιστολές
 - Ορισμένες ενδεχόμενες συναλλακτικές υποχρεώσεις όπως εγγυητικές καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις συμμετοχής και άλλες εγγυήσεις

9. Λήξη Στοιχείων Ενεργητικού και Υποχρεώσεων

A) Γενικός Κανονισμός

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί ομαδοποιημένες αναλύσεις στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων με βάση την περίοδο που απομένει από την ημερομηνία Ισολογισμού μέχρι τις συμβατικές ημερομηνίες λήξης.

Η αντιστοιχία και η ελεγχόμενη αναντιστοιχία της λήξης και των επιτοκίων των στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων είναι θεμελιώδους σημασίας στη διαχείριση μιας τράπεζας. Μία θέση χωρίς αντίστοιχη αντιστάθμιση δυνητικά αυξάνει την κερδοφορία αλλά αυξάνει και τον κίνδυνο ζημιάς.

B) Ομαδοποιήσεις κατά Ημερομηνία Λήξης

Οι ομαδοποιήσεις κατά ημερομηνία λήξης που εφαρμόζονται για συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων διαφέρουν μεταξύ τραπεζών. Παραδείγματα συμπεριλαμβάνουν:

- (α) εντός 1 μηνός
- (β) από 1 μήνα μέχρι 1 έτος

- (γ) από 3 μήνες μέχρι 1 έτος
- (δ) από 1 έτος μέχρι 5 έτη
- (ε) από 5 έτη και άνω.

Οι λήξεις μπορούν να εκφραστούν σε σχέση με:

- (α) την περίοδο που απομένει μέχρι την ημερομηνία αποπληρωμής
- (β) την αρχική περίοδο μέχρι την ημερομηνία αποπληρωμής ή
- (γ) την περίοδο που απομένει μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία τα επιτόκια μπορεί να αλλάξουν.

Σημειώνεται ότι:

- (α) Η περίοδος που απομένει μέχρι την αποπληρωμή δίνει την καλύτερη βάση **αξιολόγησης της ρευστότητας**.
- (β) Η αρχική περίοδος μέχρι την ημερομηνία αποπληρωμής δίνει πληροφορίες για την **επιχειρηματική και χρηματοδοτική στρατηγική** της τράπεζας.
- (γ) Η περίοδος μέχρι την επόμενη μεταβολή στα επιτόκια **επιδεικνύει την έκθεση στον επιτοκιακό κίνδυνο**.

10. Συγκεντρώσεις Στοιχείων Ενεργητικού, Υποχρεώσεων και Στοιχείων Εκτός Ισολογισμού

A) Γενικός Κανονισμός

Η τράπεζα θα πρέπει να γνωστοποιεί σημαντικές συγκεντρώσεις των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων και στοιχείων εκτός Ισολογισμού με βάση:

- (α) γεωγραφικές περιοχές
- (β) πελάτες
- (γ) κλάδους οικονομικής δραστηριότητας και
- (δ) άλλες συγκεντρώσεις κινδύνου

Η τράπεζα θα πρέπει επίσης να γνωστοποιεί το ποσό οποιωνδήποτε σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών κινδύνων.

B) Παραδείγματα Συγκέντρωσης Κινδύνου

Παραδείγματα συγκέντρωσης κινδύνου συμπεριλαμβάνουν:

- (α) **ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΠΕΡΙΟΧΗ**
 - Ανά χώρα
 - Ανά ομάδα χωρών

- Ανά περιοχή
- Ανά περιοχή εντός χώρας
- (β) **ΠΕΛΑΤΕΣ**
 - Ανά κράτος
 - Ανά εμπορική οντότητα
 - Ανά τοπική αυτοδιοίκηση
 - Ανά οντότητα δημοσίου συμφέροντος(π.χ. ΔΕΗ, ΟΤΕ)
- (γ) **ΤΟΜΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ**
 - Αγρότες
 - Τουριστική βιομηχανία

11. Ζημίες σε Δάνεια και Χορηγήσεις

A) Γενικός κανονισμός

Η τράπεζα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα πιο κάτω:

- (α) Τη λογιστική πολιτική που περιγράφει τη βάση με την οποία μη εισπράξιμα δάνεια και χορηγήσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα και διαγράφονται.
- (β) Λεπτομέρειες για την μεταβολή των προβλέψεων για ζημίες απομείωσης σε δάνεια και χορηγήσεις κατά την περίοδο χρήσης.
- (γ) Το σύνολο των προβλέψεων για ζημίες απομειώσεων για δάνεια και χορηγήσεις κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- (δ) Το σύνολο των δανείων και προκαταβολών για τα οποία ο τόκος δεν είναι δεδουλευμένος ,και τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον καθορισμό της λογιστικής τους αξίας.

B) Προβλέψεις

Οι προβλέψεις περιλαμβάνουν:

- (α) πρόβλεψη για ζημίες που έχουν προσδιορισθεί για **συγκεκριμένα** δάνεια και χορηγήσεις.
- (β) πρόβλεψη επί του **χαρτοφυλακίου** των δανείων και χορηγήσεων με βάση την εμπειρία και
- (γ) άλλες **επιπλέον** προβλέψεις.

12. Γενικοί Τραπεζικοί Κίνδυνοι

Γενικός Κανονισμός

Οποιοδήποτε ποσό προβλέπεται για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, συμπεριλαμβανομένων μελλοντικών ζημιών και άλλων απρόβλεπτων κινδύνων και ενεχόμενων υποχρεώσεων, θα πρέπει να γνωστοποιείται ως **διανομή συσσωρευθέντων κερδών**. Οποιαδήποτε αναστροφή θα πρέπει να γίνεται κατευθείαν στο αποθεματικό των συσσωρευθέντων κερδών.

13. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 30 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις τραπεζών που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1991.

ΔΛΠ 31
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

IAS 31
**FINANCIAL REPORTING OF INTERESTS IN JOINT
VENTURES**

1. Σκοπός του Προτύπου

Το ΔΛΠ 31 πρέπει να εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση των συμφερόντων σε κοινοπραξίες και στην αναφορά των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εισοδημάτων και εξόδων της κοινοπραξίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΧΚ) τόσο των κοινοπραττόντων όσο και των επενδυτών, άσχετα με τη μορφή ή τη δομή που διεξάγονται οι εργασίες της κοινοπραξίας.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Όμως, το ΔΛΠ 31 δεν εφαρμόζεται για επενδύσεις σε συμφέροντα κοινοπραττόντων σε οντότητες υπό κοινό έλεγχο (ΟΚΕ) που κατέχονται από:

- (α) οργανισμούς επιχειρηματικών κεφαλαίων /συμμετοχών ή
- (β) αμοιβαία κεφάλαια, επενδυτικούς οργανισμούς και παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων ασφαλιστικών κεφαλαίων συνδεδεμένων με επενδύσεις.

Οι οποίες (επενδύσεις) ταξινομούνται ως «σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς» ή ταξινομούνται ως «κατεχόμενες για εμπορία», σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Οι εν λόγω επενδύσεις θα πρέπει να επιμετρούνται στη δίκαιη τους αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στη δίκαιη αξία να αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου της μεταβολής.

3. Είδη Κοινοπραξίας

- (α) Δραστηριότητες υπό Κοινό Έλεγχο (ΔΚΕ)
- (β) Στοιχεία Ενεργητικού υπό Κοινό Έλεγχο (ΣΕΚΕ) και
- (γ) Οντότητες υπό Κοινό Έλεγχο (ΟΚΕ).

Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά για όλα τα είδη κοινοπραξίας:

- (α) δύο ή περισσότεροι κοινοπραττόντες δεσμεύονται από μία συμβατική διευθέτηση και
- (β) η συμβατική διευθέτηση καθορίζει τον από κοινού έλεγχο.

4. Κοινός Έλεγχος

Ο κοινός έλεγχος σε μία κοινοπραξία μπορεί να παρεμποδίζεται όταν μία επενδυοδόχος (η κοινοπραξία) βρίσκεται σε νομική αναδιοργάνωση ή σε πτώχευση, ή λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς στην ικανότητα της να μεταφέρει κεφάλαια στον

κοινοπραττοντα.

Εάν ο κοινός έλεγχος είναι συνεχιζόμενος, τα πιο πάνω γεγονότα από μόνα τους δεν είναι ικανά για να δικαιολογήσουν τη μη-λογιστικοποίηση των εν λόγω κοινοπραξιών σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

5. Δραστηριότητες υπό Κοινό Έλεγχο (ΔΚΕ)

A) Γενικά

Η λειτουργία ορισμένων κοινοπραξιών αφορά μάλλον στη χρήση των στοιχείων ενεργητικού ή άλλων πόρων των κοινοπραττόντων, παρά στη δημιουργία μίας εταιρείας, ενός συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας, ή μίας χρηματοοικονομικής μορφής που είναι ξεχωριστή από τους κοινοπραττοντες.

Ένα παράδειγμα ΔΚΕ είναι όταν δύο ή περισσότεροι κοινοπραττοντες συνενώνουν τις δραστηριότητες, τους πόρους και την επιχειρηματική τους εμπειρία για την από κοινού παραγωγή, προώθηση και διανομή ενός συγκεκριμένου προϊόντος όπως, για παράδειγμα, την κατασκευή και πώληση ενός αεροσκάφους.

Ο κάθε συμβαλλόμενος αναλαμβάνει διαφορετικό μέρος της διαδικασίας παραγωγής, υπόκειται στα δικά του κόστη και παίρνει μερίδιο των εισοδημάτων από την πώληση των προϊόντων σύμφωνα με τη συμφωνία της κοινοπραξίας.

B) Λογιστικός Χειρισμός

Σε σχέση με επενδύσεις σε ΔΚΕ, ο κοινοπραττων πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του ΧΚ τα εξής:

- (α) τα **στοιχεία ενεργητικού** που ελέγχει και τις **υποχρεώσεις** που αναλαμβάνει και
- (β) τα **έξοδα** που πραγματοποιεί και το μερίδιο στα **εισοδήματα** που κερδίζει από την πώληση των προϊόντων ή υπηρεσιών της κοινοπραξίας.

Επειδή τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα εισοδήματα και τα έξοδα είναι ήδη αναγνωρισμένα στις ΧΚ του κοινοπραττοντος, δε χρειάζεται να γίνουν αναπροσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης όταν ο κοινοπραττων παρουσιάζει ενοποιημένες ΧΚ.

Γ) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων

Δεν είναι απαραίτητο να τηρούνται ξεχωριστά λογιστικά βιβλία και να

ετοιμάζονται ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια την κοινοπραξία. Οι κοινοπράττοντες, όμως, μπορούν να ετοιμάζουν διοικητικούς λογαριασμούς για να είναι σε θέση να εκτιμήσουν /αξιολογήσουν την απόδοση της κοινοπραξίας.

6. Στοιχεία Ενεργητικού υπό Κοινό Έλεγχο (ΣΕΚΕ)

A) Γενικά

Ορισμένες κοινοπραξίες αφορούν στον κοινό έλεγχο, και συχνά στην κοινή ιδιοκτησία, ενός ή περισσότερων στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν συνεισφορά (των συμπραττόντων) ή έχουν αποκτηθεί για τους σκοπούς της κοινοπραξίας. Τα στοιχεία ενεργητικού χρησιμοποιούνται για να αποκομίζονται οφέλη από τους κοινοπράττοντες. Ο κάθε κοινοπράττων μπορεί να παίρνει ένα μερίδιο από την παραγωγή των στοιχείων ενεργητικού και να καταβάλλει ένα συμφωνημένο μερίδιο των εξόδων που πραγματοποιούνται.

Αυτές οι κοινοπραξίες δεν αφορούν στην ίδρυση μίας εταιρείας, ενός συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας, ή μίας χρηματοοικονομικής δομής που είναι ξεχωριστή από τους κοινοπράττοντες. Ο κάθε κοινοπράττων έχει έλεγχο του μεριδίου του πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, μέσω του μεριδίου του στο στοιχείο ενεργητικού υπό κοινό έλεγχο.

Πολλές δραστηριότητες στην βιομηχανία εξόρυξης πετρελαίων, φυσικού αερίου, μεταλλευμάτων και ορυκτών περιλαμβάνουν ΣΕΚΕ. Για παράδειγμα, διάφορες εταιρείες παραγωγής πετρελαίου μπορεί να ελέγχουν από κοινού και να λειτουργούν ένα πετρελαιοαγωγό. Ο κάθε κοινοπράττων χρησιμοποιεί τον πετρελαιοαγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν καταβάλλοντος ένα συμφωνηθέν μερίδιο των εξόδων λειτουργίας του αγωγού.

Άλλο παράδειγμα ΣΕΚΕ είναι όταν δύο οντότητες ελέγχουν από κοινού ένα κτίριο, εισπράττοντας η κάθε μία μερίδιο από τα ενοίκια και αναλαμβάνοντας μερίδιο των σχετικών εξόδων.

B) Τήρηση Λογιστικών Βιβλίων

Ξεχωριστά λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας χρειάζονται μόνο για την καταχώριση των εξόδων που έχουν πραγματοποιηθεί από κοινού από τους κοινοπράττοντες και τελικά αναλαμβάνονται από αυτούς σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα μερίδιά τους. Δεν είναι απαραίτητο να ετοιμάζονται ΧΚ για την

ίδια κοινοπραξία.

Οι κοινοπράττοντες, όμως, μπορεί να ετοιμάζουν διοικητικούς λογαριασμούς, ούτως ώστε να είναι σε θέση να εκτιμήσουν /αξιολογήσουν την απόδοση της κοινοπραξίας.

7. Οντότητες υπό Κοινό Έλεγχο (ΟΚΕ)

Μία οντότητα υπό κοινό έλεγχο (ΟΚΕ) είναι μία κοινοπραξία η οποία προνοεί την δημιουργία μίας εταιρείας, ενός συνεταιρισμού ή μίας άλλης οντότητας, στην οποία ο κάθε κοινοπράττων λαμβάνει συγκεκριμένο μερίδιο.

Η οντότητα αυτή λειτουργεί όπως όλες οι οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι υπάρχει συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των κοινοπραττόντων που καθορίζει τον από κοινού έλεγχο των οικονομικών δραστηριοτήτων της οντότητας αυτής.

Μία ΟΚΕ ελέγχει τα στοιχεία ενεργητικού της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις και έξοδα και κερδίζει εισοδήματα. Μπορεί να συνάψει συμφωνίες στο όνομα της, και να αντλεί κεφάλαια για σκοπούς των δραστηριοτήτων της.

Ένα συνηθισμένο παράδειγμα μίας ΟΚΕ είναι όταν δύο οντότητες συνενώνουν τις δραστηριότητες τους σε ένα συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα μεταφέροντας τα σχετικά στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις σε μία ΟΚΕ. Άλλο παράδειγμα είναι όταν μία επιχείρηση αρχίζει εργασίες σε μία ξένη χώρα σε συνεργασία με την κυβέρνηση της χώρας αυτής, δημιουργώντας μία ξεχωριστή οντότητα η οποία είναι κάτω από τον κοινό έλεγχο της οντότητας και της ξένης κυβέρνησης.

8. Συναλλαγές Μεταξύ του Κοινοπράττοντος και της Κοινοπραξίας

A) Συνεισφορά ή Πώληση Στοιχείων Ενεργητικού στην Κοινοπραξία

Όταν ένας κοινοπράττων συνεισφέρει ή πωλεί στοιχεία ενεργητικού σε μία κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιουδήποτε μέρους της αύξησης ή ζημιάς από τη συναλλαγή πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής.

Ενώσω τα στοιχεία ενεργητικού κατέχονται από την κοινοπραξία και εφόσον ο κοινοπράττων έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας, ο κοινοπράττων πρέπει να αναγνωρίζει μόνο εκείνο το μέρος του κέρδους ή ζημιάς που είναι αποδοτέο στο συμφέρον των

άλλων κοινοπραττόντων.

Ο κοινοπράττων πρέπει να αναγνωρίζει ολόκληρη τη ζημιά που προκύπτει όταν η συνεισφορά ή πώληση παρέχει απόδειξη μείωσης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού ή ζημιά απομείωσης.

B) Αγορά Στοιχείων Ενεργητικού από την Κοινοπραξία

Όταν ένας κοινοπράττων αγοράζει στοιχεία ενεργητικού από μία κοινοπραξία, **δεν πρέπει να αναγνωρίζει το μερίδιο του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή** μέχρις ότου να πωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος.

Ο κοινοπράττων πρέπει να αναγνωρίζει το μερίδιό του στις ζημιές που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως τα κέρδη, εκτός όταν οι ζημιές αυτές αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού ή ζημιά απομείωσης, οπότε οι ζημιές αυτές θα πρέπει να αναγνωριστούν αμέσως.

9. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Ο κοινοπράττων πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων **ενδεχόμενων υποχρεώσεων** (εκτός εάν η πιθανότητα ζημιάς είναι απομακρυσμένη) ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων:

- (α) οποιαδήποτε ενδεχόμενη υποχρέωση που ο κοινοπράττων έχει αναλάβει σε σχέση με επενδύσεις σε κοινοπραξίες και το μερίδιο του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλους κοινοπράττοντες
- (β) το μερίδιο του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών για το οποίο ποσό, ενδεχομένως, βαρύνεται και
- (γ) εκείνες τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν επειδή ο κοινοπράττων βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων κοινοπραττόντων της κοινοπραξίας.

Ο κοινοπράττων πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων **δεσμεύσεων** σε σχέση με επενδύσεις σε κοινοπραξίες, ξεχωριστά από άλλες δεσμεύσεις:

- (α) οποιοσδήποτε κεφαλαιουχικές δεσμεύσεις του κοινοπράττοντος

σε σχέση με επενδύσεις σε κοινοπραξίες και το μερίδιό του στις κεφαλαιουχικές δεσμεύσεις που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλους κοινοπράττοντες και

- (β) το μερίδιό του στις κεφαλαιουχικές δεσμεύσεις των ίδιων των κοινοπραξιών.

Ο κοινοπράττων πρέπει να γνωστοποιεί μία κατάσταση και να περιγράφει τα συμφέροντά του σε σημαντικές κοινοπραξίες καθώς και την αναλογία του συμφέροντος ιδιοκτησίας που κατέχει σε κάθε ΟΚΕ.

Ένας κοινοπράττων που παρουσιάζει τις επενδύσεις του σε ΟΚΕ χρησιμοποιώντας την **ενοποίηση κατ' αναλογία** με τη μέθοδο **«γραμμή προς γραμμή»** ή τη μέθοδο της **καθαρής θέσης**, πρέπει να γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού, μακροπρόθεσμου ενεργητικού, εισοδημάτων και εξόδων που σχετίζονται με τις εν λόγω επενδύσεις.

Ο κοινοπράττων πρέπει να γνωστοποιεί τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να αναγνωρίσει τα συμφέροντα του σε ΟΚΕ.

10. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 31 είναι εφαρμόσιμο για ΧΚ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την, ή μετά την, 01/01/2005.

Ενθαρρύνεται ενωρίτερη εφαρμογή. Εάν γίνει ενωρίτερη εφαρμογή αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

ΔΛΠ 32

**ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ
ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**

IAS 32

**FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND
PRESENTATION**

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 32 είναι να βελτιώσει και να διευρύνει την κατανόηση, από τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ΧΚ), της σημασίας των Χρηματοοικονομικών Εργαλείων (ΧΕ) στην χρηματοοικονομική θέση, απόδοση και ταμειακές ροές της οντότητας.

Το ΔΛΠ 32 επικεντρώνεται σε θέματα **γνωστοποίησης** και παρουσίασης των ΧΕ στις ΧΚ. Τα θέματα της **αναγνώρισης** και **επιμέτρησης** των ΧΕ καλύπτονται από το ΔΛΠ 39.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 32 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για όλα τα ΧΕ εκτός από:

- (α) τα συμφέροντα σε θυγατρικές, συνδεδεμένες και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, 28 ή 31. Όμως, οι οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν το ΔΛΠ 32 σε ένα συμφέρον σε θυγατρική, συνδεδεμένη ή κοινοπραξία το οποίο, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, 28 ή 31, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν τις πρόνοιες γνωστοποιήσεων των ΔΛΠ 27, 28 και 31 επιπρόσθετα των προνοιών του ΔΛΠ 32. Οι οντότητες θα πρέπει επίσης να εφαρμόσουν το ΔΛΠ 32 σε όλα τα παράγωγα σε συμφέροντα σε θυγατρικές, συνδεδεμένες ή κοινοπραξίες
- (β) δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών που προκύπτουν από σχέδια ωφελημάτων του προσωπικού στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19
- (γ) συμβόλαια που αφορούν σε ενδεχόμενα αντίτιμα εξαγοράς σε μία επιχειρηματική συνένωση (βλέπε ΔΠΧΑ 3). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον εξαγοραστή
- (δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4. Όμως, το ΔΛΠ 32 εφαρμόζεται για παράγωγα που είναι ένθετα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εάν το ΔΛΠ 39 απαιτεί τη ξεχωριστή λογιστικοποίησή τους από την οντότητα
- (ε) ΧΕ που εμπίπτουν στις πρόνοιες του ΔΠΧΑ 4 λόγω του ότι περιέχουν ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο

εκδότης των εν λόγω εργαλείων εξαιρείται από την εφαρμογή των Μερών 3 και 4 του ΔΛΠ 32 που αφορούν στη διάκριση μεταξύ ΧΥ και ΕΙΚ. Όμως, τα εν λόγω εργαλεία υπόκεινται σε όλες τις άλλες πρόνοιες του ΔΛΠ 32. Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 32 εφαρμόζεται για παράγωγα που είναι ένθετα στα εν λόγω εργαλεία (βλέπε ΔΛΠ 39)

ΧΕ, συμβόλαια και υποχρεώσεις που προκύπτουν από συναλλαγές ΠΣΜ (πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές) σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΠΧΑ 2 Το ΔΛΠ 32 εφαρμόζεται τόσο σε αναγνωρισμένα όσο και σε μη-αναγνωρισμένα ΧΕ. Τα αναγνωρισμένα ΧΕ συμπεριλαμβάνουν Εργαλεία Ιδίων Κεφαλαίων (ΕΙΚ) που εκδίδονται από την οντότητα, και Χρηματοοικονομικά Στοιχεία Ενεργητικού (ΧΣΕ) και Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις (ΧΥ) που εμπίπτουν στις πρόνοιες του ΔΛΠ 39. Τα μη-αναγνωρισμένα ΧΕ συμπεριλαμβάνουν ορισμένα ΧΕ τα οποία, αν και εκτός των προνοιών του ΔΛΠ 39, εμπίπτουν στις πρόνοιες του ΔΛΠ 32 (π.χ. ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

3. Σύνθετα Χρηματοοικονομικά Εργαλεία

Α) Γενικά

Το ΔΛΠ 32 καλύπτει το θέμα των σύνθετων ΧΕ από την πλευρά του εκδότη (και όχι του κατόχου τους). Το ΔΛΠ 39 καλύπτει το διαχωρισμό των ένθετων παραγώγων από την πλευρά των κατόχων σύνθετων ΧΕ που εμπεριέχουν στοιχεία ΧΥ και ΕΙΚ.

Τα υβριδικά / σύνθετα εργαλεία (hybrid / compound instruments) είναι τα ΧΕ τα οποία, σε σχέση με τον εκδότη, περιέχουν τόσο ένα στοιχείο υποχρέωσης όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων.

Β) Ταξινόμηση Συστατικών Μερών ενός Σύνθετου ΧΕ

Το ΔΛΠ 32 προβλέπει ότι ο εκδότης ενός μη-παράγωγου ΧΕ θα πρέπει να αξιολογήσει τους όρους του ΧΕ, για να καθορίσει κατά πόσον περιέχει τόσο μία ΧΥ όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων. Τέτοια συστατικά μέρη θα πρέπει να ταξινομηθούν ξεχωριστά ως ΧΕ, ΧΣΕ, ΧΥ ή ΕΙΚ.

Για παράδειγμα η ουσία της έκδοσης ενός «μετατρέψιμου χρεογράφου» είναι η ίδια ως εάν ο εκδότης εκδώσει:

- (α) ένα κανονικό χρεόγραφο με ρήτρα πρόωρου διακανονισμού και

(β) ένα δικαίωμα αγοράς μετοχών.

Η ταξινόμηση των συστατικών μερών ενός σύνθετου εργαλείου ως ΧΥ ή ως ΕΙΚ δεν μεταβάλλεται μετά την αρχική καταχώριση λόγω μεταβολής στην πιθανότητα εξάσκησης του δικαιώματος.

4. Τόκοι, Μερισμάτα, Ζημιές και Αυξήσεις και Κόστη Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων

A) Γενικός Κανονισμός για Τόκους, Μερισμάτα, Ζημιές και Αυξήσεις

Οι τόκοι, τα μερισμάτα, οι ζημιές και οι αυξήσεις (στα οικονομικά οφέλη) που αφορούν σε ένα ΧΕ, ή ένα μέρος αυτού που ταξινομείται ως ΧΥ, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα ή εισοδήματα στο κέρδος ή ζημιά.

Διαθέσεις σε κατόχους ΧΕ που ταξινομούνται ως ΕΙΚ θα πρέπει να χρεώνονται (από τον εκδότη) κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, καθαρές από οποιαδήποτε φορολογικά οφέλη.

B) Λογιστικός Χειρισμός Τόκων, Μερισμάτων, Ζημιών και Αυξήσεων

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, η ταξινόμηση ενός ΧΕ στον Ισολογισμό καθορίζει και τον αντίστοιχο λογιστικό χειρισμό των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών ή αυξήσεων.

Ομοίως, ζημιές και αυξήσεις που έχουν σχέση με εξαγορές ή αναχρηματοδοτήσεις ΧΥ αναγνωρίζονται σαν κέρδος ή ζημιά, ενώ ζημιές ή αυξήσεις από εξαγορές ή αναχρηματοδοτήσεις ΕΙΚ αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια.

Οι μεταβολές στη δίκαιη αξία ενός ΕΙΚ δεν αναγνωρίζεται στις ΧΚ. Αυξήσεις και ζημιές σχετιζόμενες με μεταβολές στη λογιστική αξία μίας ΧΥ αναγνωρίζονται ως εισοδήματα ή έξοδα ακόμα και εάν αφορούν σε ένα εργαλείο που συμπεριλαμβάνει ένα δικαίωμα σε υπολειμματικό συμφέρον των στοιχείων ενεργητικού της οντότητας σε αντάλλαγμα για μετρητά ή άλλο ΧΣΕ.

«Μερισμάτα» που ταξινομούνται ως έξοδα μπορούν να παρουσιαστούν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων είτε μαζί με τα έξοδα τόκων για άλλες υποχρεώσεις ή ως ξεχωριστό στοιχείο.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, λόγω του διαφορετικού χειρισμού που μπορεί να υπάρχει μεταξύ τόκων και «μερισμάτων», π.χ. σε θέματα όπως η έκπτωση από το φορολογητέο κέρδος, είναι επιθυμητό όπως οι τόκοι και τα εν λόγω «μερισμάτα» γνωστοποιούνται ξεχωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

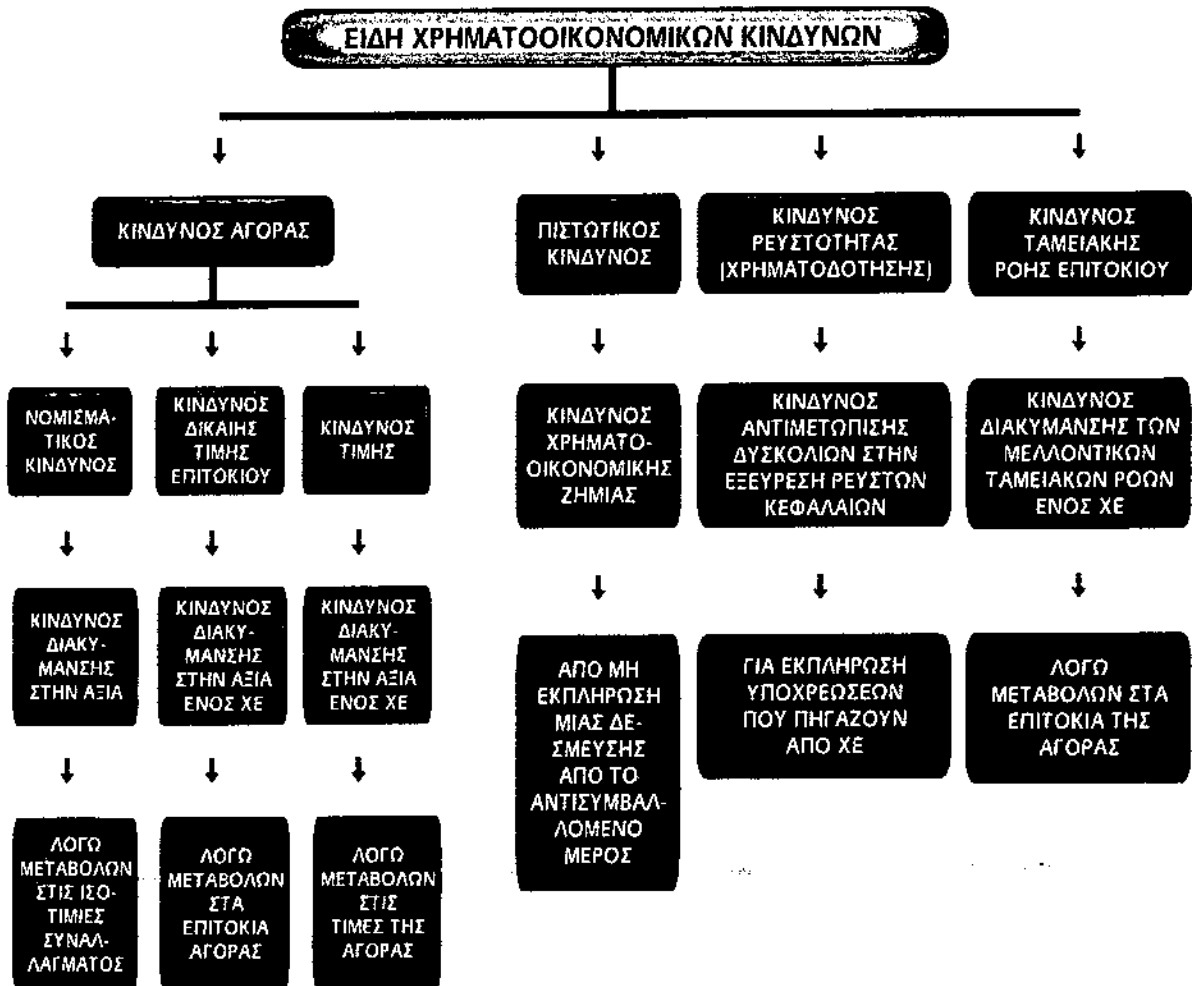
5. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

A) Γενικά

Σκοπός του ΔΛΠ 32 είναι να βελτιώσει και να διευρύνει την κατανόηση της σημασίας των ΧΕ στην χρηματοοικονομική θέση, απόδοση και ταμειακές ροές της οντότητας, και να βοηθήσει στην εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και των πιθανοτήτων των μελλοντικών ταμειακών ροών που σχετίζονται με τα εν λόγω ΧΕ.

B) Χρηματοοικονομικοί Κίνδυνοι

Οι συναλλαγές σε ΧΕ μπορεί να οδηγήσουν στην ανάληψη ή τη μεταφορά σε άλλο μέρος ενός ή περισσότερων από τους εξής χρηματοοικονομικούς κινδύνους:



6. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 32 είναι εφαρμόσιμο για ΧΚ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

Επιτρέπεται ενωρίτερη εφαρμογή. Εάν γίνει ενωρίτερη εφαρμογή αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

Η οντότητα δεν πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 32 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν την 01/01/2005 εκτός εάν εφαρμόσει επίσης το ΔΛΠ 39 (έκδοσης Δεκεμβρίου 2003), συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που έγιναν το Μάρτιο του 2004.

Το ΔΛΠ 32 θα πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά.

ΔΛΠ 33
ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

IAS 33
EARNING PER SHARE

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 33 είναι να καθορίσει τις αρχές για τον υπολογισμό και την παρουσίαση του χρηματοοικονομικού αριθμοδείκτη Κέρδη Ανά Μετοχή (ΚΑΜ).

Στο ΔΛΠ 33 η έμφαση δίδεται στο καθορισμό του **παρονομαστή** του αριθμοδείκτη (**αριθμός των μετοχών**).

2. Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 33 είναι υποχρεωτικό για:

- (α) Οντότητες των οποίων οι μετοχές ή οι δυνητικά συνήθεις μετοχές υπόκεινται σε διαπραγμάτευση σε χρηματιστήρια αξιών.
- (β) Οντότητες οι οποίες βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης συνήθων μετοχών ή δυνητικά συνήθων μετοχών σε χρηματιστήρια αξιών ή
- (γ) Οντότητες των οποίων οι μετοχές ή οι δυνητικά συνήθεις μετοχές δεν υπόκεινται σε διαπραγμάτευση σε χρηματιστήρια αξιών, αλλά οι οποίες επιλέγουν να γνωστοποιούν το ΚΑΜ στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

3. Ορισμοί

– **Αμβλυνση** είναι η μείωση στο ΚΑΜ ή η αύξηση στη ΖΑΜ που προέρχεται από την υπόθεση ότι τα μετατρέψιμα εργαλεία μετατρέπονται (σε συνήθεις μετοχές), ότι τα δικαιώματα αγοράς μετοχών ή τα δικαιώματα προαίρεσης εξασκούνται ή ότι οι συνήθεις μετοχές εκδίδονται με την εκπλήρωση καθορισμένων προϋποθέσεων.

– **Αντιάμβλυνση** είναι η αύξηση στο ΚΑΜ ή η μείωση στη ζημιά ανά μετοχή (ΖΑΜ) που προέρχεται από την υπόθεση ότι τα μετέτρεψα εργαλεία μετατρέπονται (σε συνήθεις μετοχές), ότι τα δικαιώματα αγοράς μετοχών ή τα δικαιώματα προαίρεσης εξασκούνται, ή ότι οι συνήθεις μετοχές εκδίδονται με την εκπλήρωση καθορισμένων προϋποθέσεων.

– **Συνήθης μετοχή** είναι ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων το οποίο είναι υποδεέστερο όλων των άλλων κατηγοριών εργαλείων ιδίων κεφαλαίων. Μία οντότητα μπορεί να έχει πέραν της μίας κατηγορίας συνήθων μετοχών.

4. Βασικό Κέρδος ανά Μετοχή

A) Γενικά

Η οντότητα θα πρέπει να υπολογίσει το βασικό ΚΑΜ για το **κέρδος / ζημιά** της περιόδου αποδοτέο / α στους κατόχους εργαλείων ιδίων κεφαλαίων της μητρικής οντότητας και, εάν παρουσιάζεται, για το κέρδος / ζημιά από συνεχιζόμενες δραστηριότητες αποδοτέο / α στους εν λόγω κατόχους εργαλείων ιδίων κεφαλαίων.

Το Βασικό ΚΑΜ πρέπει να υπολογίζεται διαιρώντας το κέρδος / ζημιά αποδοτέο / α στους κατόχους εργαλείων ιδίων κεφαλαίων της μητρικής οντότητας (**αριθμητής**) με το μέσο σταθμικό αριθμό συνήθων μετοχών της περιόδου (**παρονομαστής**).

B) Αριθμός Μετοχών

Ο αριθμός μετοχών που συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του βασικού ΚΑΜ είναι ο **Μέσος Σταθμικός Αριθμός των Συνήθων Μετοχών (ΜΣΑΣΜ)** που ήταν εκδομένες προς τους μετόχους κατά την περίοδο.

Εξαιρούνται οι μετοχές που κατέχονται από την ίδια την οντότητα από αγορά ιδίων μετοχών και δεν έχουν δικαίωμα μερίσματος επί των κερδών. Οι μετοχές αυτές αναφέρονται ως εξαγορασθείσες ίδιες μετοχές.

Ο ΜΣΑΣΜ υπολογίζεται με βάση τις ημέρες κατά τις οποίες οι μετοχές ήταν εκδομένες, σε σχέση με το σύνολο των ημερών της περιόδου.

Στις περισσότερες περιπτώσεις οι μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του ΜΣΑΣΜ από την ημέρα που το αντίτιμο της αγοράς καθίσταται πληρωτέο.

Γ) Υπολογισμός Βασικού ΚΑΜ

Ο υπολογισμός του Βασικού ΚΑΜ γίνεται με την πιο κάτω εξίσωση:

$$\text{ΚΑΜ} = \frac{\text{Αναπροσαρμοσμένα Κέρδη αποδοτέα στους κατόχους συνήθων μετοχών}}{\text{ΜΣΑΣΜ κατά την περίοδο}}$$

5. Αμβλυμμένο Κέρδος ανά Μετοχή (Αμβλυμμένο ΚΑΜ)

A) Εισαγωγή

Ορισμένες κατηγορίες εκδοθέντων μετοχών /χρεογράφων καθώς και παραγώγων είναι δυνητικά συνήθης μετοχές λόγω του ότι δίνουν δικαίωμα στον κάτοχό τους να αποκτήσει συνήθεις μετοχές σε μία μελλοντική

ημερομηνία. Λόγω αυτού του χαρακτηριστικού τους δεν έχουν δικαίωμα στα κέρδη της τρέχουσας περιόδου ως συνήθεις μετοχές, αλλά θα έχουν το δικαίωμα αυτό σε μεταγενέστερες περιόδους. Επομένως, ο αριθμός των συνήθων μετοχών που θα δικαιούνται μέρος στο μέλλον θα αυξηθεί και θα υπάρχει η ανάλογη **άμβλυση / μείωση** στο Βασικό ΚΑΜ.

Παραδείγματα αμβλυτικών εργαλείων συμπεριλαμβάνουν:

- (α) ξεχωριστή κατηγορία μετοχών οι οποίες δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της τρέχουσας περιόδου
- (β) μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο ή μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές
- (γ) δικαιώματα προαίρεσης ή δικαιώματα αγοράς μετοχών

B) Γενικός κανονισμός

Το αμβλυμένο ΚΑΜ είναι αναγκαίο ούτως ώστε οι μέτοχοι και οι άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να είναι ενήμεροι για την πιθανή μελλοντική άμβλυση του Βασικού ΚΑΜ. Στον υπολογισμό του Αμβλυμένου ΚΑΜ θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η επίδραση, τόσο στο κέρδος όσο και στο ΜΣΑΣΜ, της **πιθανής μετατροπής** των αμβλυτικών εργαλείων ως εξής:

- (α) στο κέρδος που συμπεριλήφθηκε στον υπολογισμό του Βασικού ΚΑΜ θα πρέπει:
 - Να προστεθεί το (μετά την φορολογία) ποσό των μερισμάτων και τόκων που καταχωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο σε σχέση με όλα τα αμβλυτικά εργαλεία και
 - Να γίνει αναπροσαρμογή του κέρδους για οποιοσδήποτε άλλες αλλαγές στα εισοδήματα ή έξοδα που θα προέκυπταν από τυχόν μετατροπή των αμβλυτικών εργαλείων.

6. Αναδρομικές Αναπροσαρμογές στο Βασικό & στο Αμβλυμένο ΚΑΜ

A) Γενικά

Όταν ο αριθμός των συνήθων μετοχών ή των δυνητικά συνήθων μετοχών που ήταν εκδομένες αυξάνεται ως αποτέλεσμα δωρεάν έκδοσης ή διάσπασης των μετοχών, ή μειώνεται ως αποτέλεσμα αντίστροφης διάσπασης, ο υπολογισμός του Βασικού ΚΑΜ και του Αμβλυμένου ΚΑΜ πρέπει να

αναπροσαρμόζεται αναδρομικά για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται.

Β) Μεταβολές στην Περίοδο μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

Εάν οι μεταβολές που αναφέρονται στην παράγραφο 5.1 εμπίπτουν στην περίοδο μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού και πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τότε το Βασικό ΚΑΜ και το Αμβλυμένο ΚΑΜ για τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να υπολογίζονται με βάση το νέο αριθμό μετοχών.

Γ) Άλλες Αναπροσαρμογές

Επιπρόσθετα, το Βασικό και το Αμβλυμένο ΚΑΜ για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται για τις επιπτώσεις λαθών και αναπροσαρμογών που προκύπτουν από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές που λογιστικοποιούνται σε αναδρομική βάση.

7. Παρουσίαση

Γενικός κανονισμός

Η οντότητα θα πρέπει να παρουσιάσει στο κύριο μέρος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων το Βασικό και το Αμβλυμένο ΚΑΜ για την περίοδο για:

- (α) το κέρδος ή τη ζημιά από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες που είναι αποδοτέο / α στους κατόχους των συνήθων εργαλείων ιδίων κεφαλαίων της μητρικής οντότητας και
- (α) το κέρδος ή τη ζημιά αποδοτέο / α στους κατόχους των συνήθων εργαλείων ιδίων κεφαλαίων της μητρικής οντότητας για κάθε κατηγορία συνήθων μετοχών που έχουν διαφορετικό δικαίωμα στα κέρδη της περιόδου.

Η παρουσίαση πρέπει να γίνεται με τρόπο εξίσου εμφανή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται.

Το ΚΑΜ παρουσιάζεται για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζεται Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Εάν παρουσιάζεται Αμβλυμένο ΚΑΜ για τουλάχιστον μία περίοδο, θα πρέπει να αναφερθεί για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται, ακόμα και εάν ισούται με το Βασικό ΚΑΜ. Εάν το Βασικό και το Αμβλυμένο ΚΑΜ ισούνται, η παρουσίαση τους μπορεί να γίνει σε μία γραμμή της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Η οντότητα θα πρέπει να παρουσιάζει το Βασικό και το Αμβλυμμένο ΚΑΜ ακόμα και εάν τα ποσά είναι αρνητικά .

8. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής:

- (α) τα ποσά που έχουν χρησιμοποιηθεί ως αριθμητές στον υπολογισμό του Βασικού και του Αμβλυμμένου ΚΑΜ και τη συμφιλίωση τους με το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου. Η συμφιλίωση θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει την ξεχωριστή επίδραση κάθε κατηγορίας εργαλείων τα οποία επηρεάζουν το ΚΑΜ.
- (β) τους ΜΣΑΣΜ που έχουν χρησιμοποιηθεί ως παρονομαστές στον υπολογισμό του Βασικού και του Αμβλυμμένου ΚΑΜ και τη συμφιλίωση αυτών των παρονομαστών μεταξύ τους.

Ενθαρρύνεται η γνωστοποίηση των όρων και των κανονισμών οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών εργαλείων και άλλων συμβολαίων που αφορούν σε δυνητικά συνήθεις μετοχές και επηρεάζουν την επιμέτρηση του Βασικού και του Αμβλυμμένου ΚΑΜ ,σε περίπτωση που η γνωστοποίηση τους δεν απαιτείται από κάποιο άλλο ΔΛΠ.

9. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 33 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

Ενθαρρύνεται νωρίτερη εφαρμογή. Εάν γίνει νωρίτερη εφαρμογή αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

ΔΛΠ 34
ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

IAS 34
INTERIM FINANCIAL REPORTING

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 34 είναι να καθορίσει τις ελάχιστες πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης των συστατικών στοιχείων που περιλαμβάνονται στις πλήρεις ή συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ενδιάμεσης περιόδου.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 34 δεν ορίζει πίες οντότητες θα πρέπει να δημοσιεύουν ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αυτό καθορίζεται από τη νομοθεσία, τις χρηματιστηριακές αρχές ή τα επαγγελματικά λογιστικά σώματα της κάθε χώρας.

Το ΔΛΠ 34 ισχύει εάν μία οντότητα αναγκάζεται ή οικειοθελώς επιλέγει να δημοσιεύσει ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που να συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ.

Η εφαρμογή του προτύπου δεν είναι υποχρεωτική αλλά το ΣΔΛΠ ενθαρρύνει την εφαρμογή του από οντότητες των οποίων το μετοχικό / δανειακό κεφάλαιο τυγχάνει διαπραγμάτευσης σε χρηματιστήριο αξιών. Συγκεκριμένα, οι πιο πάνω οντότητες ενθαρρύνονται :

- (α) να δημοσιεύουν ενδιάμεσες ΧΚ τουλάχιστον στο τέλος των πρώτων 6 μηνών της χρήσης τους και
- (β) η δημοσίευση να γίνεται μέσα σε 60 μέρες από το τέλος της ενδιάμεσης περιόδου.
- (γ) Επιπλέον, οντότητες που δεν ετοιμάζουν ενδιάμεσες ΧΚ σύμφωνα με το ΔΛΠ 34, δεν αποκλείονται από την ετοιμασία ετήσιων ΧΚ που να συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ.

3. Ορισμοί

– **Ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις** είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν:

- (α) ένα πλήρες σύνολο χρηματοοικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο όπως αυτές που καθορίζονται στο ΔΛΠ 1 ή
- (β) ένα συνοπτικό σύνολο χρηματοοικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο, όπως καθορίζεται στο πρότυπο αυτό.

– **Ενδιάμεση περίοδος** είναι μία χρηματοοικονομική περίοδος αναφοράς μικρότερη του ενός πλήρους χρηματοοικονομικού έτους.

4. Περιεχόμενα μίας Ενδιάμεσης Χρηματοοικονομικής Έκθεσης

Το ΔΛΠ 1 καθορίζει ότι ένα **πλήρες σύνολο** χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) τον Ισολογισμό
- (β) την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- (γ) την Κατάσταση Μεταβολών στα Ίδια Κεφάλαια που να δείχνει είτε :
 - Όλες τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια είτε
 - Μεταβολές στα ίδια κεφάλαια εξαιρουμένων των συναλλαγών με τους κατόχους ιδίων κεφαλαίων υπό την ιδιότητά τους ως τέτοιων και των διαθέσεων προς αυτούς
- (δ) την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και
- (ε) τις Σημειώσεις που περιέχουν μία περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες.

Σκοπός της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής έκθεσης είναι να δώσει μία ενημέρωση πάνω στη τελευταία πλήρη ετήσια χρηματοοικονομική έκθεση.

5. Ελάχιστα Συστατικά Στοιχεία

A) Γενικά

Το ΔΛΠ 34 καθορίζει τα **ελάχιστα περιεχόμενα** που θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις ενδιάμεσες εκθέσεις αλλά δεν απαγορεύει και δεν αποθαρρύνει τη δημοσίευση περισσότερων λεπτομερειών ή και πλήρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την ενδιάμεση περίοδο.

B) Ελάχιστα Συστατικά Στοιχεία

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- (α) **συνοπτικό** Ισολογισμό
- (β) **συνοπτική** Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- (γ) **συνοπτική** Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- (δ) **συνοπτική** Κατάσταση Μεταβολών στα Ίδια Κεφάλαια και
- (ε) **επιλεκτικές** Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Εάν η οντότητα επιλέξει να δημοσιεύσει **συνοπτικές** χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αυτές θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- (α) τουλάχιστον την κάθε **επικεφαλίδα** και κάθε **ημιάθροισμα** που εμφανίζεται στις τελευταίες πλήρεις ετήσιες ΧΚ και
- (β) τις επιλεκτικές σημειώσεις γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το ΔΛΠ 34.

Επίσης, θα πρέπει να δίνονται και εκείνες οι επιπρόσθετες πληροφορίες ή γνωστοποιήσεις των οποίων η παράλειψη καθιστά τις συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.

6. Περίοδοι για τις Οποίες θα Πρέπει να Δημοσιεύονται Ενδιάμεσες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

A) Γενικά

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως εξής:

- (α) Ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και συγκριτικό ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου **χρηματοοικονομικού έτους**.
- (β) Κατάσταση αποτελεσμάτων για την τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο και **συσσωρευτικώς για το τρέχον** χρηματοοικονομικό έτος (μέχρι τη λήξη του), καθώς και **συγκριτικές Καταστάσεις Αποτελεσμάτων** για τις **συγκριτικές ενδιάμεσες περιόδους** (τόσο για την ενδιάμεση περίοδο όσο και συσσωρευτικώς) του προηγούμενου χρηματοοικονομικού έτους.
- (γ) Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων **συσσωρευτικώς για το τρέχον** χρηματοοικονομικό έτος (μέχρι τη λήξη του), καθώς και τη **συγκριτική περίοδο** του προηγούμενου χρηματοοικονομικού έτους και
- (δ) κατάσταση ταμειακών ροών **συσσωρευτικώς για το τρέχον** χρηματοοικονομικό έτος μέχρι τη λήξη του και συγκριτική κατάσταση ταμειακών ροών για τη συγκριτική περίοδο του προηγούμενου χρηματοοικονομικού έτους.

Επιπρόσθετα, οι οντότητες των οποίων οι δραστηριότητες είναι κυρίως εποχιακές ενθαρρύνονται να δημοσιεύουν πληροφορίες πάνω σε

δωδεκάμηνη βάση μέχρι το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου καθώς και συγκριτικές πληροφορίες για την αντίστοιχη συγκριτική δωδεκάμηνη περίοδο.

B) Αρχή της Σημαντικότητας

Στην απόφαση για την αναγνώριση, επιμέτρηση, ταξινόμηση ή γνωστοποίηση στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εισοδημάτων και εξόδων στις ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η αρχή της σημαντικότητας θα πρέπει να εφαρμόζεται σε σχέση με τις πληροφορίες και τα ποσά της **ενδιάμεσης περιόδου** και όχι ολόκληρου του χρηματοοικονομικού έτους.

Γ) Γνωστοποίηση στις Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Εάν η εκτίμηση για κάποιο ποσό που είχε παρουσιαστεί σε κάποια ενδιάμεση χρηματοοικονομική περίοδο διαφοροποιείται σημαντικά κατά την τελευταία ενδιάμεση περίοδο, και δεν προετοιμάζεται ξεχωριστή ενδιάμεση έκθεση (για την τελευταία ενδιάμεση περίοδο), η φύση και τα σχετικά ποσά αυτής της αλλαγής θα πρέπει να γνωστοποιούνται σε σχετική σημείωση στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

7. Αναγνώριση και Επιμέτρηση

A) Ίδιες Λογιστικές Πολιτικές με Εκείνες των Ετήσιων ΧΚ

Κατά την ετοιμασία των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές και μεθόδους όπως και στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός από τις περιπτώσεις μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές που έγιναν μετά το τέλος των πιο πρόσφατων ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οι οποίες θα απεικονιστούν στις επόμενες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι η συχνότητα σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ετήσιες, εξαμηνιαίες, τριμηνιαίες) δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων.

Για να καταστεί αυτό δυνατό, οι επιμετρήσεις που γίνονται για την ενδιάμεση περίοδο θα πρέπει να γίνονται συσσωρευτικώς μέχρι το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου.

B) Αναγνώριση Στοιχείων Ενεργητικού, Υποχρεώσεων και Προβλέψεων

Τόσο για τα στοιχεία ενεργητικού όσο και για τις υποχρεώσεις εφαρμόζονται τα ίδια κριτήρια αναγνώρισης και καταχώρισης όπως και στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

8. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 34 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1999. Ενθαρρύνεται νωρίτερη εφαρμογή.

ΔΛΠ 35
ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

IAS 35
DISCONTINUING OPERATIONS

Το ΔΛΠ 35 πραγματεύεται την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις και εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1999.

ΔΛΠ 36
ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

IAS 36
IMPAIRMENT OF ASSETS

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι να περιγράψει τις λογιστικές διαδικασίες που η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη της ανακτήσιμης αξίας τους.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 36 καλύπτει όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:

- Αποθέματα¹
- Κατασκευαστικά Συμβόλαια²
- Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία³
- Απαιτήσεις που προέρχονται από ωφελήματα προσωπικού⁴
- Χρηματοοικονομικά εργαλεία⁵
- Ακίνητα για επένδυση που αποτιμούνται στην πραγματική τους αξία⁶
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε σχέση με γεωργικές δραστηριότητες⁷

Το ΔΛΠ 36 καλύπτει επίσης, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως επενδύσεις σε θυγατρικές, συνδεδεμένες ή κοινοπραξίες.

3. Ορισμοί

– **Ανακτήσιμο Ποσό** ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας ΜΔΤΡ είναι το μεγαλύτερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας χρήσης του / της.

– **Αξία Χρήσης** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας ΜΔΤΡ και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

¹ Βλέπε ΔΛΠ 2 σελ. 34

² Βλέπε ΔΛΠ 11 σελ. 74

³ Βλέπε ΔΛΠ 12 σελ. 79

⁴ Βλέπε ΔΛΠ 19 σελ. 124

⁵ Μόνο αυτά που εμπίπτουν στις πρόνοιες του ΔΛΠ 32 (βλέπε σελ. 198) και του ΔΛΠ 39 (βλέπε σελ. 259)

⁶ Βλέπε ΔΛΠ 40 σελ. 268

⁷ Βλέπε ΔΛΠ 41 σελ. 277

– **Καθαρή Τιμή Πώλησης** είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας ΜΔΤΡ μείον τις δαπάνες διάθεσης, σε μία «συναλλαγή ίσων αποστάσεων» μεταξύ πληροφορημένων και πρόθυμων μερών.

– **Δαπάνες Διάθεσης** είναι οι οριακές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας ΜΔΤΡ, μη περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.

– **Ζημία Απομείωσης** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

– **Λογιστική Αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

– **Μονάδα Δημιουργίας Ταμιακών Ροών (ΜΔΤΡ)** είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

– **Ενεργός Αγορά** είναι μία αγορά στην οποία ισχύουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- οποιαδήποτε στιγμή μπορούν να βρεθούν πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές και
- οι τιμές είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό.

– **Ημερομηνία Συμφωνίας για μια επιχειρηματική συνένωση** είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία και στην περίπτωση δημόσια εισηγμένων επιχειρήσεων, η συμφωνία ανακοινώνεται δημόσια. Στην περίπτωση «εχθρικής εξαγοράς», η ενωρίτερη ημερομηνία που επιτυγχάνεται μεταξύ των μερών που συνενώνονται είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός ιδιοκτητών του εξαγοραζομένου έχει αποδεχθεί την προσφορά του αγοραστή για την απόκτηση του ελέγχου του εξαγοραζομένου.

4. Θεμελιώδης Κανόνες του ΔΛΠ 36

Το ΔΛΠ 36 θέτει του ακόλουθους κανόνες:

Η επιχείρηση πρέπει να διαπιστώνει σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

Αν υπάρχει οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατά ελάχιστον, τις ενδείξεις που απαριθμεί το ΔΛΠ 36.

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία, η λογιστική του αξία πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του. Η μείωση αυτή συνιστά ζημία απομείωσης.

Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρείται και να αναπροσαρμόζεται.

5. Αναγνώριση Περιουσιακού Στοιχείου με Πιθανή Απομείωση στην Αξία του

A) Ενδείξεις Απομείωσης από Εσωτερικές Πηγές Πληροφόρησης

Τέτοιες ενδείξεις μπορεί να είναι:

- (α) Διαθέσιμες αποδείξεις για φυσική ζημία ή απαξίωση ενός περιουσιακού στοιχείου.
- (β) Σημαντικές μεταβολές που έχουν γίνει ή θα γίνουν στο εγγύς μέλλον, με αρνητικές επιπτώσεις στην επιχείρηση που επηρεάζουν τον τρόπο ή το βαθμό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.
- (γ) Διαθέσιμες αποδείξεις από εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

B) Ενδείξεις Απομείωσης από Εξωτερικές Πηγές Πληροφόρησης

Τέτοιες ενδείξεις μπορεί να είναι:

- (α) Κατά τη διάρκεια της χρήσης, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ό,τι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.
- (β) Σημαντικές μεταβολές που έχουν γίνει κατά τη διάρκεια της χρήσης ή θα γίνουν στο εγγύς μέλλον, με αρνητικές επιπτώσεις προς την επιχείρηση στο τεχνολογικό περιβάλλον, στην αγορά, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.
- (γ) Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν το ανακτήσιμο ποσό του ουσιωδώς.
- (δ) Η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Γ) Ενδείξεις Απομείωσης από Έκθεση Εσωτερικού Ελέγχου

Ενδείξεις, περιλαμβανόμενες στις εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι οι εξής:

- (α) Η ύπαρξη ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμιακών ροών για τη λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιαστικά μεγαλύτερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίστηκαν.
- (β) Η πραγματοποίηση καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίστηκαν.
- (γ) Μία σημαντική πτώση στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μία ουσιώδης αύξηση στην προϋπολογισμένη ζημία που απορρέει από το στοιχείο.

6. Εκτίμηση Ανακτήσιμου Ποσού

Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα στην αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας χρήσης του.

Δεν είναι αναγκαίο να υπολογίζεται πάντα η αξία χρήσης και η καθαρή τιμή πώλησης καθώς αν ένα από τα δύο είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία τότε δεν υπάρχει απομείωση. Επίσης, αν δεν υπάρχει λόγος να πιστεύει κάποιος ότι η αξία χρήσης υπερβαίνει ουσιαστικά την καθαρή τιμή πώλησης, τότε το ανακτήσιμο ποσό είναι η καθαρή τιμή πώλησης.

Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί η καθαρή τιμή πώλησης το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης.

Το ανακτήσιμο ποσό θα πρέπει να υπολογίζεται για κάθε περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά για να μπορεί να γίνει η σύγκριση της λογιστικής αξίας με το ανακτήσιμο ποσό και να υπολογίζεται η ζημία απομείωσης.

Σε περίπτωση που κάποιο περιουσιακό στοιχείο δεν παράγει ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του οι οποίες, ροές, είναι ανεξάρτητες από τις ταμιακές ροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τότε θα πρέπει να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ στην οποία ανήκει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

6. Καθαρή Τιμή Πώλησης Περιουσιακού Στοιχείου

Η καλύτερη απόδειξη της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η συμφωνημένη τιμή πώλησης σε μία συναλλαγή ίσων αποστάσεων.

Αν μία τέτοια συναλλαγή δεν υφίσταται τότε αν υπάρχει ενεργός αγορά με αντικείμενο εμπορίου το υπό εξέταση στοιχείο τότε η καθαρή τιμή πώλησης είναι η αγοραία τιμή, αν πάλι δεν υπάρχει ούτε ενεργός αγορά τότε η καθαρή τιμή πώλησης επιμετράτε με βάση τις καλύτερες διαθέσιμες πληροφορίες.

Αν είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η καθαρή τιμή πώλησης τότε το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης.

7. Αξία Χρήσης Περιουσιακού Στοιχείου

Για την εκτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν οι ακόλουθοι δύο παράγοντες:

- (α) Εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεσή του.
- (β) προεξόφληση των ταμιακών ροών με το κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο.

8. Λογιστικός Χειρισμός της Ζημίας Απομείωσης Περιουσιακού Στοιχείου

Όταν και μόνο όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης καταχωρείται ως έξοδο στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» και συνεπώς στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων του έτους, εκτός αν έχει προηγηθεί επανεκτίμηση του στοιχείου με βάση κάποιο άλλο ΔΛΠ (π.χ. μοντέλο επανεκτίμησης ΔΛΠ 16). Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να τύχει λογιστικού χειρισμού με βάση το συγκεκριμένο πρότυπο.

Όταν η ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά πρέπει να καταχωρηθεί ως υποχρέωση μόνο αν αυτό είναι υποχρεωτικό βάσει κάποιου άλλου ΔΛΠ.

Όταν αναγνωριστεί ζημία απομείωσης οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις / απαιτήσεις καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Μετά την καταχώρηση της ζημίας απομείωσης η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να βασίζεται στην καινούργια λογιστική του αξία.

9. Μονάδες Δημιουργίας Ταμιακών Ροών (ΜΔΤΡ) & Υπεραξία

A) Γενικά

Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει απομειωθεί, το ανακτήσιμο ποσό θα πρέπει να υπολογιστεί για το κεχωρισμένο στοιχείο. Αν αυτό δεν είναι δυνατό, η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίσει το ανακτήσιμο ποσό για την ΜΔΤΡ στην οποία ανήκει το εν λόγω στοιχείο.

Το ανακτήσιμο ποσό για ένα κεχωρισμένο στοιχείο δεν μπορεί να καθοριστεί αν η αξία χρήσης του στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ως προσεγγίζουσα την καθαρή του τιμή πώλησης και αν το περιουσιακό στοιχείο δεν παράγει ταμιακές ροές που είναι, σε μεγάλο βαθμό, ανεξάρτητες από τις ταμιακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Η ΜΔΤΡ είναι η μικρότερη προσδιορίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό, ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές άλλων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Αν υπάρχει ενεργός αγορά για το προϊόν το οποίο παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, τότε αυτό το στοιχείο ή η ομάδα στοιχείων, αναγνωρίζονται ως μια ΜΔΤΡ ασχέτως αν ορισμένη ή ολόκληρη η παραγωγή διατίθεται ενδοεπιχειρησιακά.

Οι ΜΔΤΡ θα πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων, εκτός κι αν δικαιολογείται διαφορετικά.

Β) Ανακτήσιμο Ποσό και Λογιστική Αξία μίας ΜΔΤΡ

Η λογιστική αξία μία ΜΔΤΡ θα πρέπει να υπολογίζεται με συνέπεια σε σχέση με τη μέθοδο που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού της.

Η λογιστική αξία μίας ΜΔΤΡ περιλαμβάνει τη λογιστική αξία εκείνων μόνο των περιουσιακών στοιχείων που είναι άμεσα αποδοτέα ή μπορούν εύλογα και με συνέπεια να αποδοθούν σε αυτή και τα οποία παράγουν μελλοντικές ταμιακές εισροές που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της αξίας χρήσης της ΜΔΤΡ.

Η λογιστική αξία μίας ΜΔΤΡ δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό δεν μπορεί να επιμετρηθεί χωρίς τη συμπερίληψη της εν λόγω υποχρέωσης.

Γ) Κατανομή Υπεραξίας σε ΜΔΤΡ

Για σκοπούς ελέγχου απομείωσης, η υπεραξία που αποκτάται σε μία επιχειρηματική συνένωση θα πρέπει από την ημερομηνία εξαγοράς να κατανέμεται στην κάθε μία ΜΔΤΡ ή ομάδα ΜΔΤΡ του εξαγορασθέντα, οι οποίες (ΜΔΤΡ) αναμένεται να έχουν όφελος από τις συνέργειες της

συνένωσης ανεξάρτητα από το αν κατανέμονται άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του εξαγορασθέντα σε εκείνες τις ΜΔΤΡ ή στις ομάδες ΜΔΤΡ.

Κάθε τέτοια ΜΔΤΡ ή ομάδα ΜΔΤΡ στην οποία κατανέμεται υπεραξία, θα πρέπει να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο μέσα στην επιχείρηση για εσωτερικούς διοικητικούς σκοπούς και να μην είναι μεγαλύτερη ενός τομέα που βασίζεται είτε στον πρωτεύοντα είτε στον δευτερεύοντα τομέες πληροφόρησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 14.

Γ) Έλεγχος Απομείωσης σε ΜΔΤΡ με Υπεραξία

Όταν η υπεραξία σχετίζεται με μία ΜΔΤΡ αλλά δεν έχει κατανεμηθεί στη μονάδα αυτή, τότε η ΜΔΤΡ θα πρέπει να υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης για την εν λόγω μονάδα. Αυτό θα πρέπει να γίνεται συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της ΜΔΤΡ, εξαιρούμενης οποιασδήποτε υπεραξίας, με το ανακτήσιμο της ποσό.

Αν μία ΜΔΤΡ περιλαμβάνει στη λογιστική της αξία ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή (το οποίο υφίσταται ετήσιο έλεγχο απομείωσης) ή το οποίο δεν είναι ακόμη έτοιμα για χρήση, και το εν λόγω άυλο στοιχείο μπορεί να ελεγχθεί για τυχόν απομείωση μόνο σαν μέρος της ΜΔΤΡ, τότε και η ΜΔΤΡ θα πρέπει να ελέγχεται για απομείωση ετησίως.

Μία ΜΔΤΡ στην οποία έχει κατανεμηθεί υπεραξία θα πρέπει να ελέγχεται για απομείωση ετησίως καθώς και όποτε υπάρχει ένδειξη απομείωσης. Αυτό γίνεται συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της ΜΔΤΡ, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της ΜΔΤΡ. Αν η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει ζημία απομείωσης.

Δ) Λογιστικός Χειρισμός Ζημίας Απομείωσης μίας ΜΔΤΡ

Η ζημία απομείωσης μίας ΜΔΤΡ θα πρέπει να κατανεμηθεί έναντι της λογιστικής αξίας ως εξής:

- (α) Πρώτα στην υπεραξία που έχει κατανεμηθεί στη ΜΔΤΡ και
- (β) Ακολούθως στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της ΜΔΤΡ σε αναλογική σχέση με βάση τη λογιστική τους αξία στη ΜΔΤΡ.

Οι παραπάνω απομειώσεις πρέπει να τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού ως ζημίες απομείωσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων.

Η κατανομή της ζημίας απομείωσης δεν πρέπει να μειώσει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου πιο κάτω :

- (α) Της δίκαιη αξία του στοιχείου (αν είναι προσδιορίσιμη) μείον τα κόστη πώλησής του
- (β) Της αξίας χρήσης του στοιχείου (αν είναι προσδιορίσιμη) και
- (γ) Του μηδενός

Οποιαδήποτε μη κατανεμημένη ζημία απομείωσης λόγω του παραπάνω περιορισμού θα πρέπει να κατανεμηθεί στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της ΜΔΤΡ κατά αναλογία της λογιστικής τους αξίας.

Οποιαδήποτε ζημία απομείωσης παραμένει έπειτα από την πιο πάνω διαδικασία θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να καταχωρείται ως υποχρέωση μόνο όταν αυτό απαιτείται από κάποιο άλλο ΔΛΠ.

10. Αναστροφή Ζημίας Απομείωσης

A) Γενικά

Στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει καταχωρίσει ζημία απομείωσης σε προγενέστερες περιόδους, τότε κατά την ημερομηνία κάθε μεταγενεστέρου Ισολογισμού θα πρέπει να εκτιμά κατά πόσο υπάρχουν ενδείξεις για τυχόν αναστροφή της. Αν κάτι τέτοιο ισχύει, τότε, θα πρέπει να υπολογιστεί το ανακτήσιμο ποσό του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Ενδείξεις για αναστροφή της ζημίας απομείωσης μπορούν να προέλθουν από διάφορες εσωτερικές ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

B) Γενικός Κανόνας

Μία ζημία απομείωσης που καταχωρήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις για ένα περιουσιακό στοιχείο εκτός από την υπεραξία, θα πρέπει να αναστραφεί μόνο αν υπήρξε μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό του ανακτήσιμου ποσού του στοιχείου από την ημερομηνία που καταχωρήθηκε η τελευταία ζημία απομείωσης. Σε αυτή την περίπτωση η λογιστική αξία του εν λόγω στοιχείου πρέπει να αυξηθεί στο ανακτήσιμο ποσό του. Η αύξηση αυτή αποτελεί αναστροφή μίας ζημίας απομείωσης.

Π) Αναστροφή Ζημίας Απομείωσης για Μεμονωμένο Περιουσιακό Στοιχείο

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου (εξαιρούμενης της υπεραξίας) δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε το στοιχείο αν δεν είχε αρχικά καταχωρηθεί ζημία απομείωσης.

Η αναστροφή στη ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου (εξαιρούμενης της υπεραξίας) καταχωρείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων,

εκτός να είχε προηγηθεί επανεκτίμηση του στοιχείου με βάση κάποιο άλλο ΔΛΠ, σε αυτή την περίπτωση η αναστροφή της ζημίας απομείωσης θα πρέπει να τύχει χειρισμού ως κέρδος από επανεκτίμηση με βάση το άλλο ΔΛΠ.

Μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης, οι αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να βασίζονται πάνω στην καινούργια λογιστική του αξία.

Γ) Αναστροφή Ζημίας Απομείωσης μία ΜΔΤΡ

Η αναστροφή της ζημίας απομείωσης για μία ΜΔΤΡ θα κατανεμηθεί στα περιουσιακά στοιχεία της, εκτός της υπεραξία, σε αναλογία με βάση τη λογιστική τους αξία.

Η αύξηση στη λογιστική αξία θα καταχωρηθεί ως αναστροφή στη ζημία απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Στην κατανομή της αναστροφής της ζημίας απομείωσης η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της ΜΔΤΡ δεν πρέπει να υπερβαίνει τη χαμηλότερη εκ των δύο: την ανακτήσιμη αξία του κάθε στοιχείου (αν είναι προσδιορίσιμη) και τη λογιστική αξία του στοιχείου (μείον αποσβέσεις) αν δεν είχε αρχικά καταχωρηθεί η ζημία απομείωσης στις προγενέστερες χρήσεις.

Το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης που απομένει βάση του πιο πάνω περιορισμού θα πρέπει να κατανεμηθεί στα άλλα περιουσιακά στοιχεία, εκτός της υπεραξίας, σε αναλογία με βάση τη δική τους αξία.

Δ) Γ) Αναστροφή Ζημίας Απομείωσης της Υπεραξίας

Η ζημία απομείωσης για την υπεραξία δεν πρέπει να αναστρέφεται σε μία μεταγενέστερη περίοδο. Οποιαδήποτε αύξηση στο ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας μεταγενέστερη της χρήσης κατά την οποία καταχωρήθηκε η αρχική ζημία απομείωσης, αποτελεί αύξηση σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία και σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, δεν αναγνωρίζεται.

9. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) Το ποσό της ζημίας απομείωσης που έχει καταχωρηθεί στην ΚΑ καθώς και το στοιχείο γραμμής της ΚΑ στο οποίο περιλαμβάνεται

- (β) Το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομείωσης που έχει καταχωρηθεί στην ΚΑ καθώς και το στοιχείο γραμμής της ΚΑ στο οποίο περιλαμβάνεται
- (γ) Το ποσό της ζημίας απομείωσης και της αναστροφής της ζημίας απομείωσης που έχει καταχωρηθεί στα Ίδια Κεφάλαια

Αν η ζημία απομείωσης ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου (περιλαμβανομένης της υπεραξίας) ή μίας ΜΔΤΡ που έχει καταχωρηθεί ή αναστραφεί κατά τη χρήση είναι σημαντική, τότε θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που οδήγησαν στην καταχώριση της ζημίας ή την αναστροφή της
- (β) Το σχετικό ποσό
- (γ) Για τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία, η φύση του στοιχείου και ο τομέας υπό αναφορά στον οποίο ανήκει το στοιχείο (αν εφαρμόζεται το ΔΛΠ 14)
- (δ) Για τις ΜΔΤΡ, μία περιγραφή της ΜΔΤΡ και το ποσό της ζημίας ή της αναστροφής της ζημίας κατά κατηγορία περιουσιακού στοιχείου και κατά τομέα
- (ε) Κατά πόσο το ανακτήσιμο ποσό είναι η καθαρή τιμή πώλησης ή η αξία χρήσης

Αν οι πιο πάνω ζημιές ή αναστροφές ζημιών απομείωσης είναι σημαντικές στο σύνολό τους και δεν έχουν γίνει γνωστοποιήσεις ξεχωριστά για κάθε περιουσιακό στοιχείο ή ΜΔΤΡ, θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) Οι κύριες κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται
- (β) Τα κύρια γεγονότα και συνθήκες που οδήγησαν στις απομειώσεις ή αναστροφές

Αν, κατά την ημερομηνία αναφοράς, ένα μέρος της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε μία επιχειρηματική συνένωση κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν έχει κατανεμηθεί σε μία ΜΔΤΡ (ή ομάδα ΜΔΤΡ) τότε θα πρέπει να γίνει γνωστοποίηση του ποσού αυτού μαζί με τους λόγους για τους οποίους δεν έχει κατανεμηθεί.

11. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 37 τίθεται σε ισχύ για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/07/1999.

ΔΛΠ 37
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ &
ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

IAS 37
PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES &
CONTINGENT ASSETS

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να προδιαγράψει τη λογιστική για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται για όλες τις κατηγορίες των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, εκτός από αυτές που προέρχονται από:

- χρηματοπιστωτικά μέσα που απεικονίζονται σε πραγματικές αξίες (ενώ εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα, καθώς και στις εγγυήσεις, που δεν απεικονίζονται στην πραγματική αξία),
- εκτελεστές συμβάσεις, με εξαίρεση τις επαχθείς συμβάσεις,
- ασφαλιστήρια συμβόλαια των ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
- προβλέψεις για αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων και
- τις απαιτήσεις ενός άλλου ΔΛΠ.

3. Ορισμοί

– **Πρόβλεψη**¹ είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

– **Υποχρέωση** είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μία εκροή πόρων από την επιχείρηση οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

– **Δεσμεύον Γεγονός** είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

– **Νόμιμη Δέσμευση** είναι η δέσμευση που προέρχεται είτε από ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του), είτε από τη νομοθεσία, είτε από άλλη λειτουργία του νόμου.

¹ Σε ορισμένες χώρες ο όρος «πρόβλεψη» χρησιμοποιείται επίσης σε περιπτώσεις αποσβέσεων, απομειώσεων στοιχείων Ενεργητικού και επισφαλών χρεωστών. Τα παραπάνω αποτελούν αναπροσαρμογές στις λογιστικές αξίες στοιχείων Ενεργητικού και δεν καλύπτονται από το ΔΛΠ 37.

– **Τεκμαιρόμενη Δέσμευση** είναι η δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου μέσω ενός καθιερωμένου τύπου πρακτικής του παρελθόντος, δημοσιευμένων αρχών ή μία επαρκώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε τρίτους ότι θα αποδεχτεί ορισμένες ευθύνες και, συνεπώς, έχει δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία στην πλευρά αυτών των τρίτων, ότι θα ανταποκριθεί σε αυτές τις ευθύνες.

– **Ενδεχόμενη Δέσμευση** είναι μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν είναι εξ ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της επιχείρησης ή είναι μία παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος αλλά δεν καταχωρείται γιατί δεν είναι πιθανό ότι θα χρειαστεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για τη διευθέτησή της ή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

– **Ενδεχόμενη Απαιτήση** είναι μία πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν είναι εξ ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της επιχείρησης.

– **Επαχθής Σύμβαση** είναι μία σύμβαση για την οποία τα αναπόφευκτα έξοδα για την εκπλήρωσή της υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτή, τη σύμβαση. Τα αναπόφευκτα έξοδα για την υπαναχώρηση από τη σύμβαση, προσαυξημένα με τις αποζημιώσεις ή τις ποινές που συνεπάγεται η υπαναχώρηση αυτή, συνιστούν το ελάχιστο καθαρό κόστος που απορρέει από τη σύμβαση και το οποίο κόστος, προφανώς, θα είναι μικρότερο από το κόστος εκπλήρωσης της σύμβασης.

– **Αναδιάρθρωση** είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διεύθυνση της επιχείρησης, με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει, είτε το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης είτε τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται.

4. Καταχώρηση Προβλέψεων

A) Γενικά

Μία πρόβλεψη καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης και συνεπώς στις ΧΚ της όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια καταχώρησης των προβλέψεων, δηλαδή όταν:

- (ε) υπάρχει μία παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) που προκύπτει από ένα ή περισσότερα γεγονότα του παρελθόντος,
- (β) είναι πιθανό ότι για το διακανονισμό της θα υπάρξει εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και
- (γ) για το ποσό της δέσμευσης μπορεί να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση.

B) Παρούσα Δέσμευση

Σε σπάνιες περιπτώσεις, που δεν είναι ξεκάθαρο αν υπάρχει παρούσα δέσμευση, ένα γεγονός του παρελθόντος θεωρείται ότι δημιουργεί μία παρούσα δέσμευση όταν λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες είναι πιθανόν ότι υπάρχει δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των ΧΚ, δηλαδή μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης των ΧΚ.

Οι πληροφορίες που θα ληφθούν υπόψη περιλαμβάνουν οποιοσδήποτε επιπρόσθετες αποδείξεις και στοιχεία μεταγενέστερα της ημερομηνία του Ισολογισμού. Στη βάση αυτών των πληροφοριών όταν είναι πιθανόν ότι υπάρχει δέσμευση τότε καταχωρείται πρόβλεψη (αν πληρούνται όλα τα κριτήρια καταχώρησης των προβλέψεων) και όταν είναι πιθανόν ότι δεν υπάρχει δέσμευση τότε γνωστοποιείται ενδεχόμενη υποχρέωση εκτός αν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

Γ) Πιθανή Εκροή Πόρων που Ενσωματώνουν Οικονομικά Οφέλη

Για να καταχωρήσει η επιχείρηση μία πρόβλεψη, δεν αρκεί μόνο να υφίσταται η παρούσα δέσμευση, αλλά να υπάρχει η πιθανότητα εκροής πόρων, οι οποίοι να ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονιστεί αυτή η δέσμευση. Για το σκοπό του ΔΛΠ 37 εκροή πόρων θεωρείται πιθανή, αν είναι περισσότερο αληθοφανές το να συμβεί από το να μην συμβεί, δηλαδή

η πιθανότητα η εκροής πόρων να συμβεί να είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα του να μη συμβεί.

Όταν δεν είναι πιθανό να υπάρχει παρούσα δέσμευση, η επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη.

Όταν υπάρχει ένας αριθμός όμοιων δεσμεύσεων (π.χ. εγγυήσεις προϊόντων ή όμοιες συμβάσεις) η πιθανότητα να απαιτηθεί μία εκροή πόρων για το διακανονισμό της υποχρέωσης σταθμίζεται, λαμβάνοντας υπόψη συνολικά τις δεσμεύσεις. Μολονότι η πιθανότητα καθεμίας εκροής μπορεί να είναι μικρή, είναι πιθανό, για το διακανονισμό ολόκληρης της κατηγορίας των δεσμεύσεων να απαιτείται ένα σημαντικό ποσό. Σε αυτή την περίπτωση, εφόσον συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις καταχωρείται σχετική πρόβλεψη.

Δ) Αξιόπιστη Εκτίμηση του Ποσού της Δέσμευσης

Οι εκτιμήσεις αποτελούν ένα ουσιαστικό μέρος των ΧΚ και δεν υπονομεύουν την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι περισσότερο αβέβαιες από τα υπόλοιπα στοιχεία του Ισολογισμού. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η επιχείρηση είναι σε θέση να προσδιορίσει μία σειρά πιθανών συνεπειών και συνεπώς μπορεί προβεί σε εκτίμηση μίας, επαρκώς αξιόπιστης πρόβλεψης, προκειμένου η πρόβλεψη να καταχωρηθεί.

Στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, που δεν μπορεί να γίνει καμία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, υφίσταται μεν μία υποχρέωση, η οποία όμως δεν μπορεί να καταχωρηθεί. Η υποχρέωση αυτή γνωστοποιείται ως μία ενδεχόμενη υποχρέωση.

5. Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

Α) Γενικά

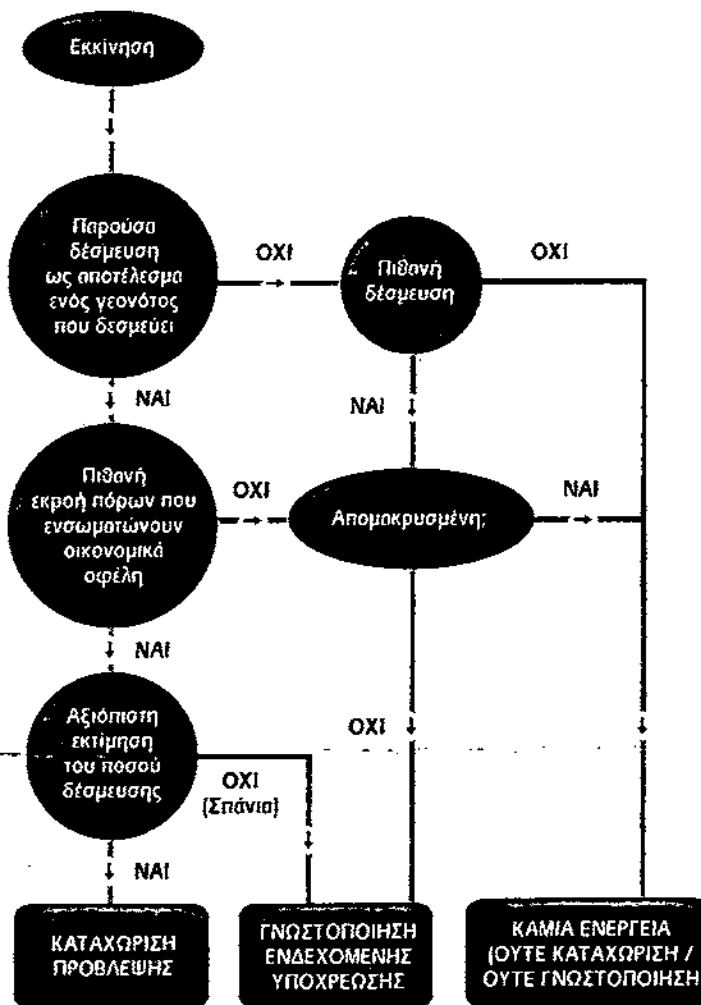
Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν καταχωρούνται αλλά απλά γνωστοποιούνται. Επιπλέον, δεν γίνεται ούτε γνωστοποίηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων στις περιπτώσεις που η πιθανότητα εκροής πόρων είναι απομακρυσμένη.

Όταν μία επιχείρηση είναι συνυπεύθυνη με άλλους στο ακέραιο για μία δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από

τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο η εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη.

Είναι πιθανό να προκύψουν ενδεχόμενες υποχρεώσεις με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που αναμενόταν αρχικά. Σε αυτή την περίπτωση, οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να εκτιμώνται συνεχώς προκειμένου να διαπιστώνεται αν έχει καταστεί πιθανή μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Αν καθίσταται πιθανόν ότι μία εκροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών θα απαιτηθεί για ένα στοιχείο που προηγουμένως είχε θεωρηθεί ως μία ενδεχόμενη υποχρέωση, επιβάλλεται πλέον η καταχώρηση μίας πρόβλεψης στη χρήση που έγινε η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός φυσικά στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που δεν μπορεί να γίνει καμία αξιόπιστη εκτίμηση).

B) Διάγραμμα Απόφασης Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων



Γ) Λογιστική Αντιμετώπιση Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων

Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις		
1 ^η Περίπτωση	2 ^η Περίπτωση	3 ^η Περίπτωση
<p>Υπάρχει μία παρούσα δέσμευση που πιθανώς απαιτεί μία εκροή πόρων.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Καταχωρείται πρόβλεψη • Απαιτούνται γνωστοποιήσεις για την πρόβλεψη 	<p>Υπάρχει μία πιθανή δέσμευση ή μία παρούσα δέσμευση που μπορεί, αλλά πιθανώς δεν θα απαιτήσει μία εκροή πόρων.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Δεν καταχωρείται πρόβλεψη • Απαιτούνται γνωστοποιήσεις για την ενδεχόμενη υποχρέωση 	<p>Υπάρχει μία πιθανή δέσμευση ή μία παρούσα δέσμευση που η πιθανότητα μία εκροής πόρων είναι απομακρυσμένη.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Δεν καταχωρείται πρόβλεψη • Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις

6. Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

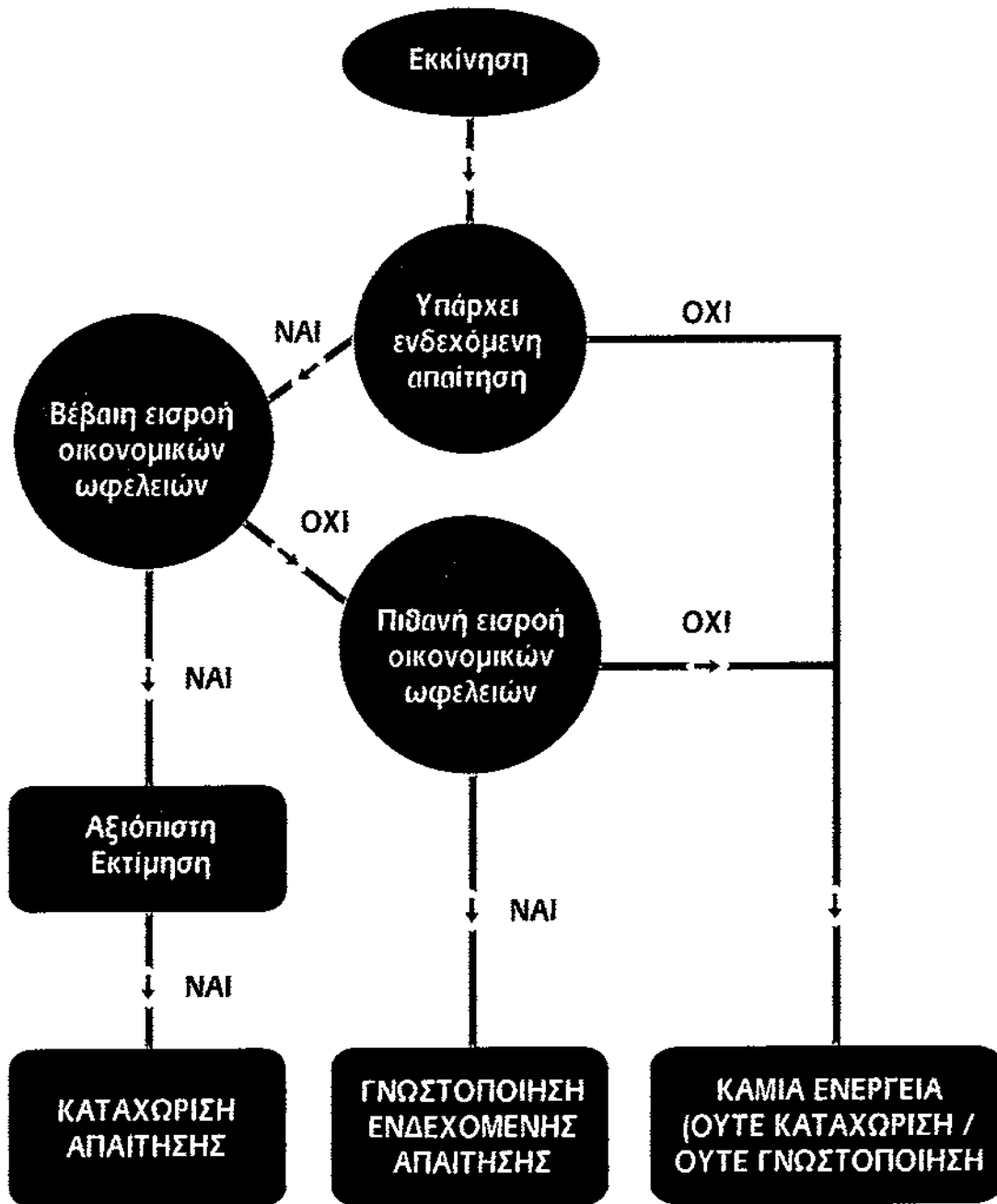
A) Γενικά

Η ενδεχόμενη απαίτηση δεν καταχωρείται στα βιβλία αλλά πρέπει να γνωστοποιείται, όταν είναι πιθανή μία εισροή οικονομικών ωφελειών στην επιχείρηση. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στα βιβλία, δεδομένου ότι μία τέτοια καταχώρηση μπορεί να καταλήξει σε καταχώρηση εσόδων τα οποία να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Στην περίπτωση που η πραγματοποίηση των εσόδων είναι βέβαιη, η απαίτηση δεν είναι ενδεχόμενη αλλά μία βέβαιη απαίτηση, η οποία πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις προκύπτουν συνήθως από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μία εισροής οικονομικών ωφελειών στην επιχείρηση.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις πρέπει να εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλίζεται ότι οι εξελίξεις απεικονίζονται σωστά στις ΧΚ. Αν έχει καταστεί πραγματικά βέβαιο, ότι μία εισροή οικονομικών ωφελειών θα προκύψει, η απαίτηση και το σχετικό έσοδο καταχωρούνται στις ΧΚ της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή. Αν μία εισροή οικονομικών ωφελειών έχει καταστεί πιθανή, η επιχείρηση γνωστοποιεί την ενδεχόμενη απαίτηση.

Β) Διάγραμμα Απόφασης Ενδεχόμενων Απαιτήσεων



Γ) Λογιστική Αντιμετώπιση Ενδεχόμενων Απαιτήσεων

Ενδεχόμενες Απαιτήσεις		
1 ^η Περίπτωση	2 ^η Περίπτωση	3 ^η Περίπτωση
<p>Υπάρχει μία πιθανή απαίτηση για την οποία η εισροή οικονομικών ωφελειών είναι βέβαιη.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Η απαίτηση δεν είναι ενδεχόμενη • Καταχώρηση απαίτησης 	<p>Υπάρχει μία πιθανή απαίτηση για την οποία η εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή, αλλά όχι πραγματικά βέβαιη.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Δεν καταχωρείται η απαίτηση • Απαιτούνται γνωστοποιήσεις για την ενδεχόμενη απαίτηση 	<p>Υπάρχει μία πιθανή απαίτηση για την οποία η εισροή οικονομικών ωφελειών δεν είναι πιθανή.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Δεν καταχωρείται η απαίτηση • Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις

7. Αποτίμηση Προβλέψεων

A) Καλύτερη Δυνατή Εκτίμηση

Το ύψος του ποσού που καταχωρείται ως πρόβλεψη θα πρέπει να είναι η καλύτερη δυνατή εκτίμηση του ποσού που η επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε, για να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της Διοίκησης της επιχείρησης η οποία συμπληρώνεται από την εμπειρία όμοιων συναλλαγών και σε μερικές περιπτώσεις από εκθέσεις ανεξάρτητων εμπειρογνομόνων.

Για την εκτίμηση θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι σχετικές πληροφορίες περιλαμβανομένων και πληροφοριών που αφορούν γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού¹.

Επίσης, όταν η πρόβλεψη που έχει αποτιμηθεί συνδέεται με μία μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα από τις συνδεόμενες πιθανότητές τους. Η στατιστική αυτή μέθοδος εκτίμησης ονομάζεται "μέθοδος" της «προσδοκώμενης ή αναμενόμενης αξίας» (Expected Value).

B) Κίνδυνοι και Αβεβαιότητες

¹ Βλέπε ΔΛΠ 8 σελ. 57

Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες, που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση του ακριβούς ποσού της πρόβλεψης.

Ο κίνδυνος προδιαγράφει μεταβλητότητα του αποτελέσματος και για αυτό το λόγο η αποτίμηση των προβλέψεων θα πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή έτσι ώστε να μην υπάρξει υπερτίμηση των εσόδων και των περιουσιακών στοιχείων, υποτίμηση των εξόδων και των υποχρεώσεων αλλά και να μην δημιουργηθούν υπερεκτιμήσεις των προβλέψεων ή εσκεμμένη υπερτίμηση των υποχρεώσεων (φαινόμενο «κρυφών αποθεματικών»).

Επίσης, επιβάλλεται γνωστοποίηση των αβεβαιοτήτων που περιβάλλουν το ποσό της δέσμευσης.

Γ) Παρούσα Αξία

Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι σημαντική, το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της υποχρέωσης.

Το επιτόκιο προεξόφλησης πρέπει να είναι ένα προ – φόρου επιτόκιο που αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο δεν πρέπει να αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών έχουν αναπροσαρμοστεί.

Δ) Μελλοντικά Γεγονότα

Αναμενόμενα μελλοντικά γεγονότα μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην εκτίμηση των προβλέψεων. Το ΔΛΠ 37 ορίζει ότι μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μίας δέσμευσης πρέπει να επηρεάζουν το ποσό της πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι τα γεγονότα θα συμβούν. Επίσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη επικείμενες αλλαγές στη νομοθεσία και αναμενόμενες αλλαγές στην τεχνολογία.

Ε) Αναμενόμενη Διάθεση Περιουσιακών Στοιχείων (Ενεργητικού)

Κέρδη από αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση μίας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεδεμένη με γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη.

ΣΤ) Προβλέψεις – Αποζημιώσεις

Στις περιπτώσεις που ένα μέρος ή ένα σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για το διακανονισμό μίας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από ένα άλλο μέρος, η αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν, και μόνο όταν, η είσπραξη της είναι πραγματικά βέβαιη, αν η επιχείρηση διακανονίσει την υποχρέωση.

Η αποζημίωση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ιδιαίτερη απαίτηση. Επίσης, στις περιπτώσεις που καταχωρηθεί η αποζημίωση τότε:

- (ε) Το ποσό που θα καταχωρηθεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων για την πρόβλεψη μπορεί να είναι το καθαρό ποσό (δηλαδή πρόβλεψη μείον αποζημίωση) και εναλλακτικά το ποσό της αποζημίωσης να καταχωρηθεί ως έσοδο.
- (β) Η αποζημίωση να παρουσιαστεί στον Ισολογισμό ως ξεχωριστή απαίτηση, στις περιπτώσεις που δεν έχει εισπραχθεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού αλλά η είσπραξη της είναι βέβαιη.
- (γ) Το ποσό καταχώρησης της αποζημίωσης δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

Ζ) Επανεκτίμηση και Αναστροφή των Προβλέψεων

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται για να αντανακλούν την τρέχουσα καλύτερη δυνατή εκτίμηση.

Η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται αν δεν είναι πλέον πιθανό ότι για το διακανονισμό της υποχρέωσης θα υπάρξει εκροή πόρων που να ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Όταν οι προβλέψεις λογίζονται εφαρμόζονται το σύστημα της προεξόφλησης, η λογιστική αξία καθεμίας πρόβλεψης αυξάνεται σε κάθε χρήση, ώστε να απεικονίζεται η επίδραση του χρόνου. Η αύξηση αυτή καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

Η) Χρήση του Ποσού της Πρόβλεψης

Χρήση του ποσού της πρόβλεψης πρέπει να γίνεται μόνο για την κάλυψη των δαπανών, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικά δημιουργηθεί.

8. Εφαρμογή των Κριτήρια Καταχώρησης & Αποτίμησης των Προβλέψεων

A) Μελλοντικές Λειτουργικές Ζημιές¹

Στις περιπτώσεις αναμενόμενων μελλοντικών ζημιών δεν πρέπει να καταχωρείται πρόβλεψη γιατί δεν αποτελούν υποχρεώσεις και γιατί δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης των προβλέψεων όπως αυτά σαφώς ορίζονται από το ΔΛΠ 37.

B) Επαχθείς Συμβάσεις

Η δέσμευση (υποχρέωση) που προκαλείται από μία επαχθή σύμβαση πρέπει να καταχωρείται και να αποτιμάται ως μία πρόβλεψη.

Πολλές συμβάσεις (π.χ. επαναλαμβανόμενες παραγγελίες αγορών) μπορεί να ακυρώνονται, χωρίς πληρωμή αποζημίωσης στο άλλο μέρος και συνεπώς δεν υπάρχει για αυτές καμία δέσμευση. Όλες οι συμβάσεις συνεπάγονται αμφότερα, δικαιώματα και δεσμεύσεις για κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη. Όταν γεγονότα κάνουν μία σύμβαση επαχθή, η σύμβαση αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37 και γεννάται μία υποχρέωση που πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία.

Πριν διενεργηθεί μία ξεχωριστή πρόβλεψη για μία επαχθή σύμβαση, η επιχείρηση καταχωρεί μία ζημία απομείωσης για τα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με την εν λόγω σύμβαση.

Γ) Αναδιάρθρωση

Μία πρόβλεψη για τις δαπάνες αναδιάρθρωσης της επιχείρησης καταχωρείται όταν συντρέχουν όλα τα κριτήρια καταχώρησης των προβλέψεων².

Η πρόβλεψη για αναδιάρθρωση περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα εις, και πηγάζουν από, την αναδιάρθρωση, δηλαδή τα έξοδα θα πρέπει να είναι αναγκαία για την αναδιάρθρωση, και να μην συνδέονται με τις συνεχιζόμενες εργασίες της επιχείρησης.

Η πρόβλεψη δεν πρέπει να περιλαμβάνει έξοδα επανεκπαίδευσης του προσωπικού που παραμένει στην εργοδοσία, έξοδα προώθησης και δαπάνες για αγορά νέων συστημάτων.

¹ Η συγκεκριμένη Πρόνοια του ΔΛΠ 37 ουσιαστικά απαγορεύει τη «δημιουργική λογιστική» με τη χρήση του «τεχνάσματος της πρόβλεψης» (provisioning trick) από πολλές επιχειρήσεις για να μεταφέρουν κέρδη από ένα έτος σε άλλο, με τη δημιουργία προβλέψεων σε ένα έτος και την αναστροφή τους σε μεταγενέστερα έτη.

² Βλέπε ΔΛΠ 37 σελ. 230

9. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις ΧΚ για κάθε κατηγορία

- προβλέψεων:
 - (ε) Τη λογιστική αξία των προβλέψεων κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης.
 - (β) Αυξήσεις στα ποσά των υφιστάμενων προβλέψεων και πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στη χρήση.
 - (γ) Ποσά προβλέψεων που αντιστράφηκαν μέσα στη χρήση.
 - (δ) Ποσά προβλέψεων που αναστράφηκαν μέσα στη χρήση.
 - (ε) Μεταβολές στην παρούσα αξία υφιστάμενων προβλέψεων, λόγω μεταβολής στο προεξοφλητικό επιτόκιο.
 - (στ) Μία σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρόνο διακανονισμού κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών ωφελειών.
 - (ζ) Ενδείξεις των αβέβαιων παραγόντων που επηρεάζουν τον υπολογισμό των ποσών των προβλέψεων.
 - (η) Το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε απαίτησης που έχει καταχωρηθεί για αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.
- ενδεχόμενων υποχρεώσεων θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω, εκτός εάν η πιθανότητα εκροής οικονομικών ωφελειών είναι απομακρυσμένη:
 - (ε) Συνοπτική περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης.
 - (β) Τους αστάθμητους παράγοντες που αφορούν το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής.
 - (γ) Την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.
- ενδεχόμενων απαιτήσεων, όταν η εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή θα πρέπει να γνωστοποιούνται μία συνοπτική περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων απαιτήσεων και ο αναμενόμενος οικονομικός αντίκτυπος.

Στις περιπτώσεις που οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 37 δεν γνωστοποιούνται επειδή αυτό είναι πρακτικά ανέφικτο, το ανέφικτο αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που η γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται από το ΔΛΠ 37 θα επηρεάσει αρνητικά τη θέση της επιχείρησης σε τυχόν διενέξεις της με τρίτα μέρη, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες αυτές, αλλά πρέπει να γνωστοποιεί τη γενική φύση της διένεξης και να εξηγήσει το γεγονός της μη αποκάλυψης των πληροφοριών.

10. Μεταβατικές Διατάξεις

Το αποτέλεσμα υιοθέτησης του ΔΛΠ 37, κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του (ή νωρίτερα), πρέπει να απεικονίζεται ως μία αναπροσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών σε νέο (*retained earnings*) για τη χρήση για την οποία το ΔΛΠ 37 κατά αρχήν υιοθετείται. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται, αλλά δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν το υπόλοιπο έναρξης των κερδών σε νέο για τις προηγούμενες χρήσεις που παρουσιάζονται και να επαναδιατυπώνουν συγκριτικές πληροφορίες. Αν οι συγκριτικές πληροφορίες δεν επαναδιατυπώνονται, το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

11. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 37 τίθεται σε ισχύ για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/07/1999.

Σε περίπτωση εφαρμογής του ΔΛΠ 37 πιο νωρίς το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί.

ΔΛΠ 38
ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

IAS 38
INTANGIBLE ASSETS

1. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν καλύπτονται από άλλα ΔΛΠ.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 38 πρέπει να εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα ΔΛΠ (π.χ. τα ΔΛΠ 2 & ΔΛΠ 11 αναφέρονται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μία επιχείρηση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της),
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 39),
- μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων και
- άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Σε κάποιες περιπτώσεις ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία εμπεριέχονται σε υλικά στοιχεία ή φυσικές ουσίες (π.χ. το λογισμικό πρόγραμμα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή). Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει να γίνει έλεγχος κατά πόσο το άυλο στοιχείο είναι αναπόσπαστο μέρος του υλικού στοιχείου. Σε περίπτωση που δεν είναι αναπόσπαστο μέρος τότε πρέπει να τυγχάνει λογιστικού χειρισμού βάση του ΔΛΠ 38. Επίσης σε περιπτώσεις που το άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι αναπόσπαστο μέρος του υλικού στοιχείου θα πρέπει να εκτιμηθεί πιο μέρος του στοιχείου είναι το πιο σημαντικό (το άυλο ή το υλικό). Εάν το άυλο μέρος είναι το πιο σημαντικό τότε ολόκληρο το στοιχείο τυγχάνει λογιστικού χειρισμού βάση του ΔΛΠ 38, ενώ στην αντίθετη περίπτωση τυγχάνει λογιστικού χειρισμού βάση του ΔΛΠ 16.

Επίσης το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται και σε ορισμένες δαπάνες πολυετούς απόσβεσης και σε κατεχόμενα με χρηματοδοτική μίσθωση άυλα στοιχεία.

3. Ορισμοί

– **Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο** είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.

– **Περιουσιακό Στοιχείο** είναι μία πηγή πόρων που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από την αναμένεται να εισρέουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

– **Νομισματικά (Χρηματικά) Περιουσιακά Στοιχεία** είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα χρηματικά ποσά.

– **Έρευνα** είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης ή αντίληψης.

– **Ανάπτυξη** είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

– **Ενεργός Αγορά** είναι μία αγορά στην οποία ισχύουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- οποιαδήποτε στιγμή μπορούν να βρεθούν πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές και
- οι τιμές είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό.

– **Ζημία Απομείωσης** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

4. Αναγνώριση ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

Για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- (ε) Αναγνωρισιμότητα, για να μπορεί να ξεχωρίζει το άυλο στοιχείο από την υπεραξία.

Αναγνωρίσιμο θεωρείται το στοιχείο που μπορεί να διαχωριστεί ή να αποσυνδεθεί από την οντότητα και να πωληθεί, δανεισθεί, μεταβιβαστεί ή να ανταλλαχτεί είτε ξεχωριστά είτε μαζί με ένα σχετικό συμβόλαιο, στοιχείο του Ενεργητικού ή υποχρέωση ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ανεξάρτητα από το εάν τα εν λόγω δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την επιχείρηση ή από άλλα δικαιώματα ή υποχρεώσεις.

(β) Έλεγχος πόρων.

Πρέπει να υπάρχει έλεγχος πόρων και άρα η δυνατότητα αποκλεισμού άλλων (τρίτων) από τα οφέλη (που προέρχονται από τους πόρους). Ο έλεγχος συνήθως αποδεικνύεται με την κατοχή νομικών δικαιωμάτων.

(γ) Εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

Πρέπει να υπάρχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη τα οποία μπορούν να προέλθουν από την πώληση προϊόντων – υπηρεσιών, τη μείωση εξόδων ή άλλα οφέλη από τη χρήση του στοιχείου.

5. Καταχώρηση ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

A) Κριτήρια Καταχώρησης ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

Η **αρχική καταχώρηση** ενός άυλου στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται στο αρχικό κόστος κτήσης αυτού όταν ισχύει μία από τις κάτωθι περιπτώσεις:

(ε) Μεμονωμένη απόκτηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μεμονωμένα, το κόστος κτήσης¹ του προσδιορίζεται συνήθως αξιόπιστα, κυρίως όταν η αντιπαροχή συνίσταται σε μετρητά ή άλλα νομισματικά στοιχεία.

Όταν η καταβολή του τιμήματος αγοράς του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου κατά τη διάρκεια της

¹ Στο κόστος αγοράς του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται κάθε εισαγωγικός δασμός και κάθε μη επιστρεπτέος φόρος αγοράς, καθώς και η άμεσα αποδοτέα δαπάνη για προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται. Η άμεσα αποδοτέα δαπάνη περιλαμβάνει π.χ. επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες. Κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση τιμής εκπίπτει για τον προσδιορισμό του κόστους.

περιόδου της πίστωσης, εκτός και αν αυτή κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού.

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή αυτού με μετοχές έκδοσης της επιχείρησης, το κόστος του περιουσιακού στοιχείου είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται, η οποία είναι ίση με την πραγματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

(β) Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω συγχώνευσης επιχειρήσεων.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται με μία συγχώνευση επιχειρήσεων, καταχωρείται στην πραγματική του αξία κατά την ημερομηνία της συγχώνευσης. Σε αυτή την περίπτωση απαιτείται κριτική θεώρηση για να προσδιοριστεί αν η πραγματική αξία του στοιχείου είναι αξιόπιστη, προκειμένου το στοιχείο να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα βιβλία.

(γ) Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μέσω κρατικής επιχορήγησης.

Σε αυτή την περίπτωση τόσο το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και η επιχορήγηση καταχωρούνται στην ίδια αξία. Παραδείγματα τέτοιας περίπτωσης μπορεί να είναι δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής κ.ά.

(δ) Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων:

➤ Με ανταλλαγή όμοιου περιουσιακού στοιχείου.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή όμοιου περιουσιακού στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο τομέα της επιχείρησης και όμοια πραγματική αξία. Επίσης ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να πωληθεί με ανταλλαγή για ένα συμμετοχικό δικαίωμα σε ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται κατά τη συναλλαγή, αντί αυτού το κόστος του νέου στοιχείου είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που παραδόθηκε¹.

➤ Με ανταλλαγή ανόμοιου περιουσιακού στοιχείου.

¹ Η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε μπορεί να παρέχει απόδειξη μίας ζημίας απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε, τότε, μία ζημία απομείωσης καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε και η λογιστική αξία μετά την απομείωση εκχωρείται στο νέο περιουσιακό στοιχείο.

Σε αυτή την περίπτωση το κόστος του στοιχείου αποτιμάται στην πραγματική αξία του ληφθέντος περιουσιακού, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου, αναπροσαρμοσμένη κατά το οποιοδήποτε ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που μεταβιβάστηκε και συνεπώς κανένα αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία δεν πραγματοποιείται.

Β) Καταχώρηση ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, όταν:

- (ε) Το στοιχείο χαρακτηρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο¹.
- (β) Το στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησης² και
- (γ) Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Ειδικότερα σε ό,τι αφορά την εκτίμηση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που προβλέπεται να απορρέουν από το άυλο στοιχείο, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι η επιχείρηση οφείλει να χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες παραδοχές για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών, που θα υπάρχουν στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου και πως η κρίση της διεύθυνσης πρέπει να βασίζεται στις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης, δίνοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

6. Εσωτερικά Δημιουργούμενη Υπεραξία

Οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν συχνά δαπάνες με σκοπό να αυξήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη τους. Οι δαπάνες αυτές περιγράφονται ως δαπάνες συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία όπως είναι π.χ. οι δαπάνες εκπαίδευσης και εξειδίκευσης του προσωπικού της επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 38 απαγορεύει οποιαδήποτε καταχώρηση εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας επειδή η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αποτελεί προσδιορισίμο πόρο που ελέγχεται από την επιχείρηση και του οποίου το κόστος μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

¹ Βλέπε § 4. Αναγνώριση ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

² Βλέπε § 5. Α) Κριτήρια Καταχώρησης ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

7. Άλλα Εσωτερικά Δημιουργούμενα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

A) Γενικά

Η επιχείρηση, για να εκτιμήσει κατά πόσο ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για καταχώρηση, θα πρέπει να ταξινομή τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε μία

- φάση έρευνας και
- σε μία φάση ανάπτυξης.

Μολονότι η έννοια των όρων «έρευνα» και «ανάπτυξη» καθορίζονται επαρκώς από το ΔΛΠ 38¹, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια στα πλαίσια του ΔΛΠ 38.

Σημειώνεται προκαταβολικά ότι, αν η επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος για τη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ακολουθείται ο πρότυπος λογιστικός χειρισμός για τη φάση έρευνας.

Ακόμα, το ΔΛΠ 38 δέχεται ότι δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης και συνεπώς τέτοια στοιχεία δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

B) Φάση Έρευνας

Παραδείγματα δαπανών έρευνας περιλαμβάνουν:

- Δραστηριότητες για απόκτηση νέας γνώσης
- Αναζήτηση, αξιολόγηση και τελική επιλογή εφαρμογών υφιστάμενης γνώσης ή γνώσης που προκύπτει από έρευνα
- Αναζήτηση εναλλακτικών υλικών, προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών

Οι δαπάνες έρευνας δεν καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο γιατί το ΔΛΠ 38 υποστηρίζει πως στη φάση έρευνας ενός προγράμματος η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και συνεπώς, οι δαπάνες έρευνας καταχωρούνται πάντα ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

¹ Βλέπε § 3. Ορισμοί

Γ) Φάση Ανάπτυξης

Παραδείγματα δαπανών ανάπτυξης περιλαμβάνουν:

- Σχεδίαση, κατασκευή και έλεγχο (testing) πρωτοτύπων και μοντέλων πριν από την παραγωγή ή χρήση
- Σχεδίαση εργαλείων με τη χρήση νέας τεχνολογίας
- Σχεδίαση, κατασκευή και λειτουργία εξοπλισμού που χρησιμοποιείται σε πιλοτική βάση
- Σχεδίαση, κατασκευή, επιλογή και έλεγχος για εναλλακτικά ή ουσιαδώς βελτιωμένα υλικά, προϊόντα, συστήματα, διαδικασίες και υπηρεσίες.

Στη φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος, η επιχείρηση μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Έτσι, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από δαπάνες ανάπτυξης ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει σωρευτικά τα ακόλουθα:

- (ε) Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- (β) Την πρόθεση της επιχείρησης να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει.
- (γ) Την ικανότητα – δυνατότητα της επιχείρησης να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- (δ) Πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- (ε) Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει, η επιχείρηση, την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- (στ) Την ικανότητα – δυνατότητα της επιχείρησης να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

8. Αποτίμηση των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων Μετά την Αρχική Καταχώρηση

Μετά την αρχική καταχώρηση ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποτιμηθεί και συνεπώς να καταχωρηθεί στον Ισολογισμό με μία από της εξής δύο μεθόδους:

A) Μοντέλο Κόστους – Βασική Μέθοδος

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο το άυλο περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να αποτιμάται στο κόστος κτήσης του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις του και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσής του.

B) Μοντέλο Επανεκτίμησης – Εναλλακτική Επιτρεπόμενη Μέθοδος

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική του αξία κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης μείον μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες ζημίες απομείωσής.

Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος δεν επιτρέπει την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακά στοιχεία ή την αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός του κόστους τους.

Επίσης, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι:

- (ε) Για το σκοπό των αναπροσαρμογών η πραγματική αξία πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά¹.
- (β) Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, όλα τα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αναπροσαρμόζονται, εκτός αν δεν υπάρχει για αυτά μία ενεργός αγορά.
- (γ) Όταν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο στοιχείο αυτό απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις του και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.
- (δ) Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται τότε θα πρέπει να γίνονται μελλοντικές αναπροσαρμογές με επαρκή συχνότητα έτσι ώστε η εκάστοτε λογιστική αξία του να μη διαφέρει σημαντικά από την πραγματικής – δίκαιη αξία του.

¹ Βλέπε § 3. Ορισμοί

Γ) Λογιστικός Χειρισμός του Μοντέλου Επανεκτίμησης

Υπάρχουν δύο εναλλακτικές μέθοδοι χειρισμού:

(ε) Μέθοδος 1 – Μηδενισμός Σωρευμένων Αποσβέσεων

ΧΡΕΩΣΗ:

- **Σωρευμένες Αποσβέσεις** (έτσι ώστε να μηδενιστούν οι σωρευμένες αποσβέσεις του άυλου στοιχείου)
- **Κόστος Άυλου Στοιχείου** (εάν η πραγματική αξία είναι μεγαλύτερη του αρχικού κόστους)

ΠΙΣΤΩΣΗ:

- **Αποθεματικό Επανεκτίμησης ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων** (καθαρή αύξηση)
- **Κόστος Άυλου Στοιχείου** (εάν η πραγματική αξία είναι μικρότερη του αρχικού κόστους)

(β) Μέθοδος 2 – Κατά Αναλογία Αύξηση Κόστους και Σωρευμένων Αποσβέσεων

ΧΡΕΩΣΗ:

- **Κόστος Άυλου Στοιχείου**

ΠΙΣΤΩΣΗ:

- **Σωρευμένες Αποσβέσεις**
- **Διαφορές Επανεκτίμησης ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων**

Στη μέθοδο αυτή η αύξηση στους λογαριασμούς «κόστος άυλου στοιχείου» και «σωρευμένες αποσβέσεις» θα γίνει σε αναλογία έτσι ώστε η καθαρή λογιστική αξία του στοιχείου να ισούται με την πραγματική του αξία.

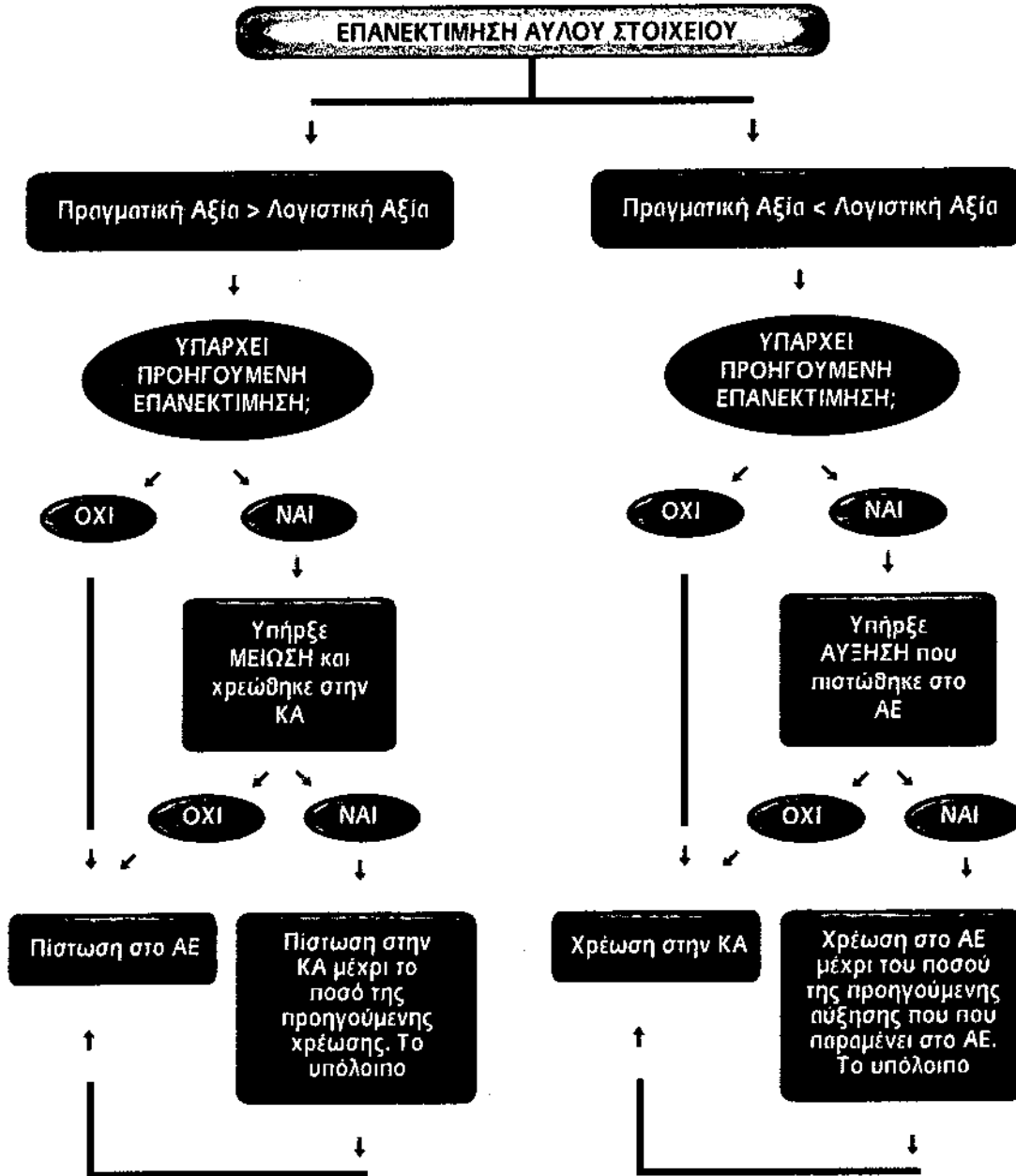
Δ) Καταχώρηση Διαφοράς Επανεκτίμησης

Όταν υπάρχει θετική διαφορά επανεκτίμησης, η αύξηση καταχωρείται στο «Αποθεματικό Επανεκτίμησης» (ΑΕ) στα Ίδια Κεφάλαια. Σε περίπτωση, όμως, που η αύξηση καλύπτει μία προηγούμενη μείωση στο ίδιο στοιχείο που είχε καταχωρηθεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων (ΚΑ), τότε η αύξηση καταχωρείται στην ΚΑ μέχρι του ποσού της προηγούμενης χρέωσης στην ΚΑ.

Όταν υπάρχει αρνητική διαφορά επανεκτίμησης, η μείωση καταχωρείται στην ΚΑ. Στην περίπτωση, όμως, που η μείωση καλύπτει μία προηγούμενη

αύξηση που καταχωρήθηκε στο ΑΕ, τότε η μείωση καταχωρείται στο ΑΕ μέχρι του ποσού της προηγούμενης αύξησης που παραμένει στο ΑΕ.

Διαγραμματικά:



9. Απόσβεση των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

A) Γενικά

Πριν την αρχική απόσβεση κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά κατά πόσο η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι πεπερασμένη (finite) ή απροσδιόριστη (indefinite).

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι έχει απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, με βάση μία ανάλυση όλων των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπτό όριο στην περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας το στοιχείο αναμένεται να δημιουργεί καθαρές εισροές μετρητών για την επιχείρηση.

Εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι πεπερασμένη πρέπει να υπολογίζεται η διάρκειά της ή ο αριθμός τεμαχίων ή άλλων μονάδων μέτρησης που αποτελούν την ωφέλιμη ζωή.

B) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία με Πεπερασμένες Ωφέλιμες Ζωές

Το αποσβεστό ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με πεπερασμένη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να κατανέμεται σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η απόσβεση θα πρέπει να ξεκινά από την ημερομηνία κατά την οποία το στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν το στοιχείο είναι στην τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για να λειτουργήσει με τον τρόπο που καθορίζει η διεύθυνση.

Η απόσβεση πρέπει να σταματά την προηγούμενη από τις εξής δύο ημερομηνίες:

- (ε) την ημερομηνία που το στοιχείο ταξινομείται ως «κατεχόμενο για πώληση» ή
- (β) την ημερομηνία αποαναγνώρισης του στοιχείου.

Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να αντανακλά την εισροή των οικονομικών οφελών στην επιχείρηση. Εάν η ροή δεν μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία θα πρέπει να χρησιμοποιείται η «εύθεια μέθοδος» απόσβεσης.

Η απόσβεση πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων εκτός και αν κάποιο άλλο ΔΛΠ επιτρέπει ή απαιτεί την καταχώρηση στη λογιστική αξία άλλου στοιχείου Ενεργητικού.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με πεπερασμένη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να θεωρείται ότι είναι μηδέν εκτός εάν:

- (ε) υπάρχει δέσμευση από τρίτο πρόσωπο για αγορά του στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής, ή
- (β) υπάρχει ενεργός αγορά και:
 - η υπολειμματική αξία μπορεί να υπολογιστεί με την αγορά αυτή και
 - είναι πιθανό να υπάρχει τέτοια αγορά στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου.

Η περίοδος και η μέθοδος απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με πεπερασμένη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε έτους. Σε περίπτωση που υπάρχει αλλαγή¹ στην αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να γίνει η ανάλογη αλλαγή στην περίοδο απόσβεσης. Εάν υπάρχει σημαντική αλλαγή στην αναμενόμενη ροή των οικονομικών οφελών και πάλι θα πρέπει να γίνεται αλλαγή στη μέθοδο απόσβεσης.

Γ) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία με Απροσδιόριστες Ωφέλιμες Ζωές

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή δεν πρέπει να υφίσταται απόσβεση.

Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επιχείρηση θα πρέπει να ελέγχει το εν λόγω άυλο στοιχείο για απομείωση με τη σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού και της λογιστικής αξίας ετησίως και όταν υπάρχει ένδειξη για απομείωση.

10. Ανακτησιμότητα Λογιστικής Αξίας ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου – Ζημίες Απομείωσης

Τα άυλα, όπως και τα ενσώματα, περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση. Για να καθορισθεί κατά πόσο ένα άυλο στοιχείο έχει απομειωθεί, η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 36. Η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού και ο λογιστικός χειρισμός των απομειώσεων θα πρέπει να γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

¹ Οι αλλαγές θα πρέπει να γίνονται σύμφωνα με τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις που προβλέπει το ΔΛΠ 8 βλέπε σελ. 57

11. Αποσύρσεις & Εκποιήσεις Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποαναγνωρίζεται (να διαγράφεται από τον Ισολογισμό) όταν εκποιηθεί ή όταν δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη από τη χρήση του ή από μεταγενέστερη εκποίησή του.

Το κέρδος ή ζημία από την αποαναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Τα κέρδη δεν πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα.

13. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω, διαχωρίζοντας τα εσωτερικά δημιουργούμενα από τα άλλα άυλα στοιχεία:

- (ε) Κατά πόσο οι ωφέλιμες ζωές είναι απροσδιόριστες ή πεπερασμένες και αν είναι πεπερασμένες, οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- (β) Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- (γ) Η ακαθάριστη (πριν την απόσβεση) λογιστική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις (περιλαμβανομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης.
- (δ) Η θέση του ποσού της απόσβεσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Επιπλέον θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (ε) Εάν κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή, η λογιστική του αξία και οι λόγοι που συμβάλλουν στην απροσδιόριστη ζωή και περιγραφή των παραγόντων που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην απόφαση για απροσδιόριστη ζωή.
- (β) Η αρχική πραγματική αξία, η λογιστική αξία και αν εφαρμόζεται ή βασική ή εναλλακτική επιτρεπόμενη μέθοδος λογιστικού χειρισμού για άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται με κυβερνητική επιχορήγηση και αρχικά καταχωρούνται στην πραγματική τους αξία.
- (γ) Συμβατικές δεσμεύσεις για απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων και σχετικά ποσά.

Στην περίπτωση που η λογιστική αξία ενός στοιχείου έχει επανεκτιμηθεί, τότε πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (ε) Ανά κατηγορία άυλων στοιχείων η ημερομηνία επανεκτίμησης, η λογιστική αξία των στοιχείων και η λογιστική αξία των στοιχείων αν δεν είχε γίνει επανεκτίμηση και εφαρμόζοταν το μοντέλο κόστους.
- (β) Το ποσό του αποθεματικού επανεκτίμησης που αφορά άυλα στοιχεία, η κίνησης του λογαριασμού αυτού κατά τη διάρκεια του έτους και οποιοδήποτε περιορισμοί στη διάθεση (του εν λόγω υπολοίπου) στους μετόχους.

14. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 38 τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/07/1999.

ΔΛΠ 39

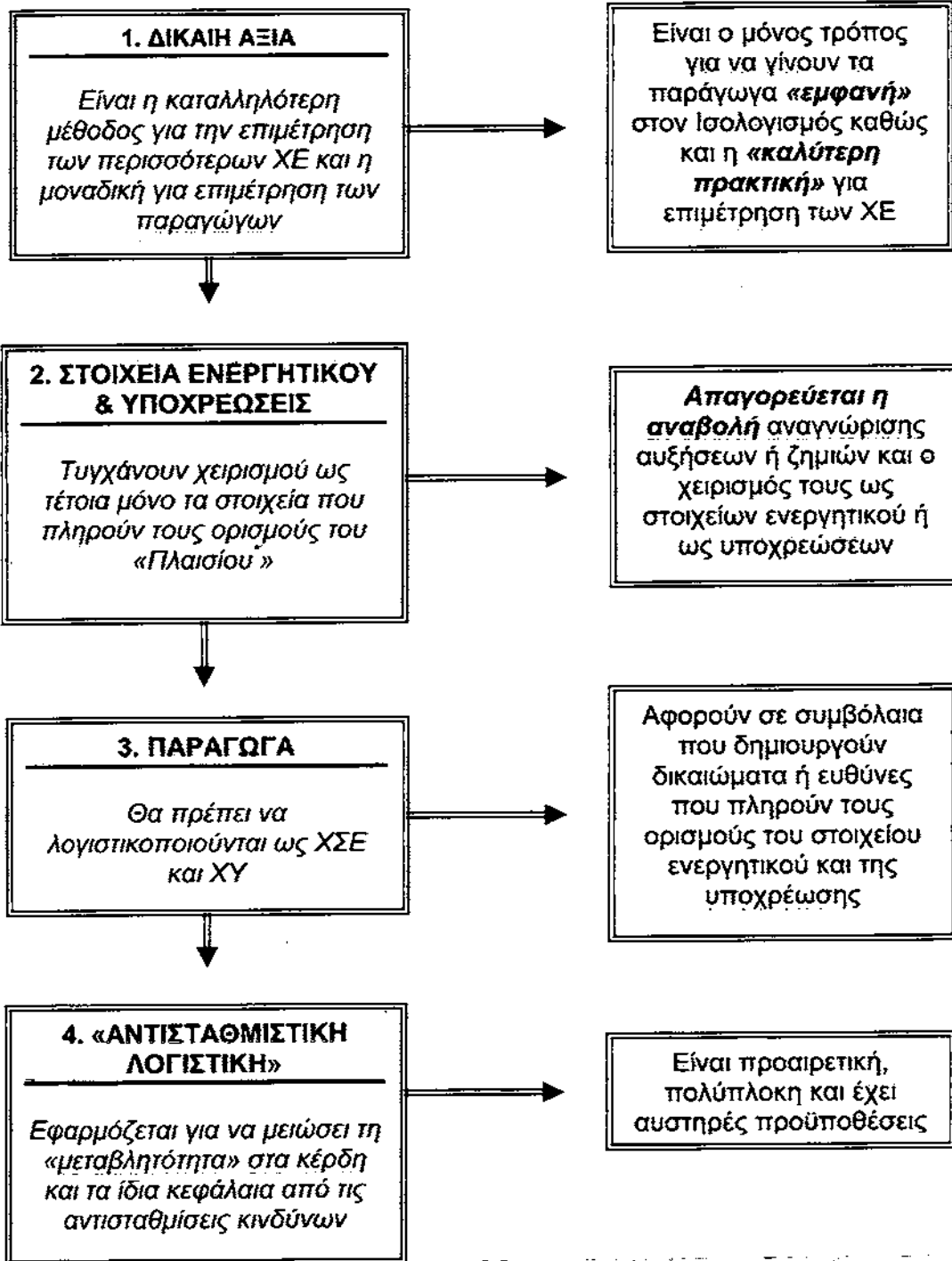
**ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ
ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ**

IAS 39

**FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND
MEASUREMENT**

1. Βασικές Αρχές του ΔΛΠ 39

Οι τέσσερις (4) βασικές αρχές του ΔΛΠ 39 είναι:



* = Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

2. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 39 είναι να καθορίσει τις αρχές για αναγνώριση και επιμέτρηση των ΧΣΕ, των ΧΥ και ορισμένων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη-χρηματοοικονομικών στοιχείων.

3. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 39 πρέπει να εφαρμόζεται από **όλες τις οντότητες για όλα τα ΧΕ εκτός** από:

- (α) επενδύσεις σε **θυγατρικές, συνδεδεμένες και κοινοπραξίες** που τυγχάνουν χειρισμού με βάση τα ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 (αντίστοιχα). Όμως, οι οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν το ΔΛΠ 39 σε ένα συμφέρον σε θυγατρική, συνδεδεμένη ή κοινοπραξία το οποίο, σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 ή ΔΛΠ 31 (αντίστοιχα), λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Οι οντότητες θα πρέπει επίσης να εφαρμόζουν το ΔΛΠ 39 για παράγωγα συμφερόντων σε θυγατρικές, συνδεδεμένες ή κοινοπραξίες εκτός εάν τα παράγωγα πληρούν τον ορισμό του εργαλείου ιδίων κεφαλαίων (ΕΙΚ) της οντότητας όπως ο όρος αυτός ορίζεται στο ΔΛΠ 32
- (β) δικαιώματα και υποχρεώσεις από **μισθώσεις** στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17. Όμως,
 - τα «ποσά εισπρακτέα από μισθώσεις» που αναγνωρίζονται από τον εκμισθωτή υπόκεινται στους κανονισμούς της αποαναγνώρισης και απομείωσης του ΔΛΠ 39.
 - τα «ποσά πληρωτέα σε μισθώσεις» που αναγνωρίζονται από το μισθωτή υπόκεινται στους κανονισμούς αποαναγνώρισης του ΔΛΠ 39 και
 - τα παράγωγα που είναι ένθετα σε μισθώσεις υπόκεινται στις σχετικές πρόνοιες του ΔΛΠ 39
- (γ) στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις του εργοδότη που αφορούν σε **σχέδια ωφελημάτων προσωπικού** που υπόκεινται στις πρόνοιες του ΔΛΠ 19
- (δ) **ΧΕ που εκδίδονται από την οντότητα**, τα οποία πληρούν τον ορισμό του ΕΙΚ όπως αυτός καθορίζεται στο ΔΛΠ 32

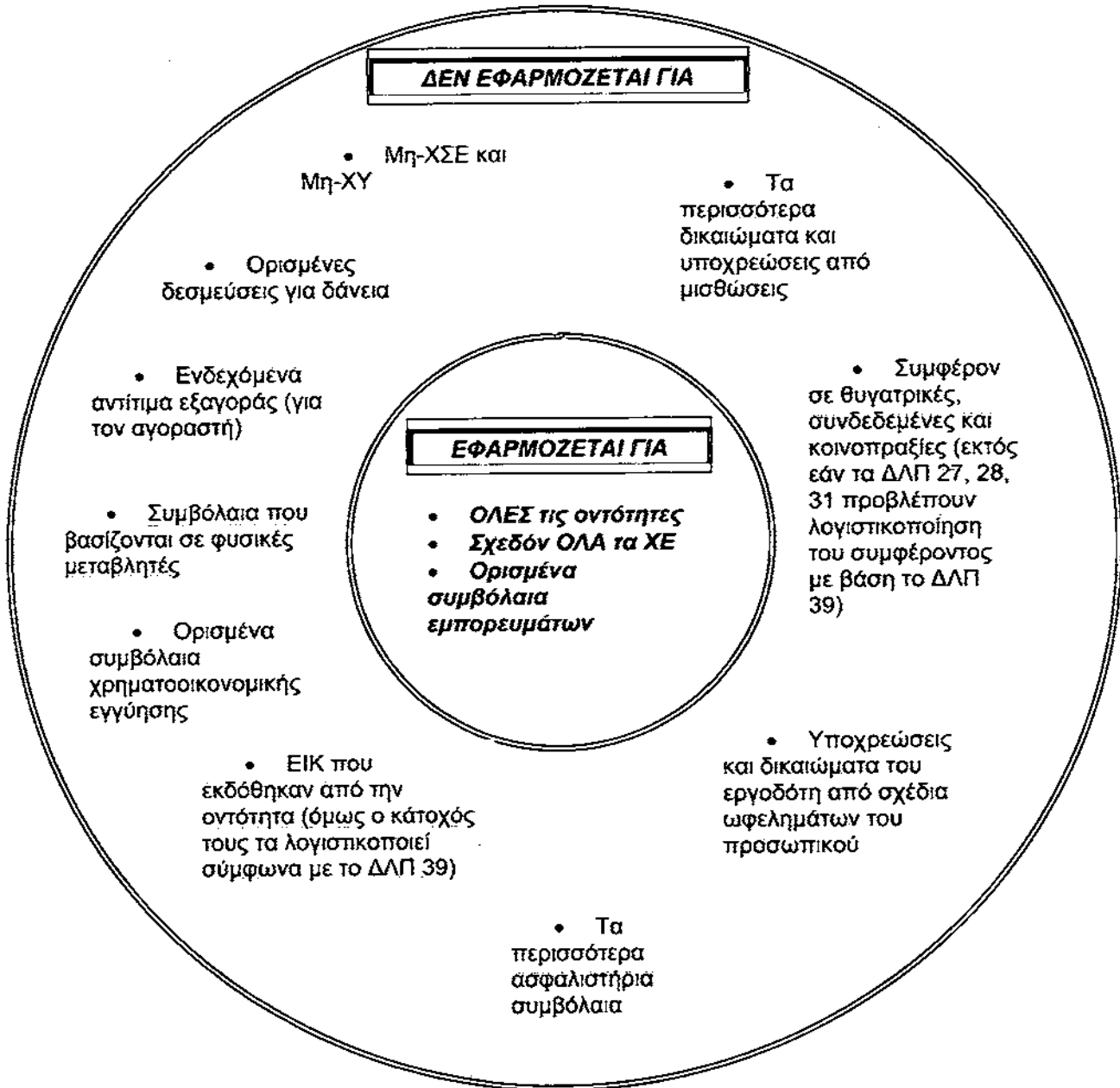
(συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης και των δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος των εν λόγω ΕΙΚ θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 για τα εν λόγω εργαλεία, εκτός εάν πληρούν την εξαίρεση (α) πιο πάνω

- (ε) δικαιώματα και υποχρεώσεις που προκύπτουν από **ασφαλιστήρια συμβόλαια** όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4, ή (που προκύπτουν) από ένα συμβόλαιο που εμπίπτει στις πρόνοιες του ΔΠΧΑ 4 λόγω του ότι συμπεριλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε ένα παράγωγο το οποίο είναι ένθετο σε ένα τέτοιο συμβόλαιο, εάν το παράγωγο δεν αποτελεί από μόνο του ένα συμβόλαιο που εμπίπτει στις πρόνοιες του ΔΠΧΑ 4. Επιπρόσθετα, εάν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που έγινε, ή κρατήθηκε, κατά τη μεταβίβαση σε άλλο μέρος ενός ΧΣΕ ή μίας ΧΥ εντός των προνοιών του ΔΛΠ 39, ο εκδότης θα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 39 στο συμβόλαιο αυτό
- (στ) συμβόλαια **«ενδεχόμενου αντίτιμου εξαγοράς»** σε μία επιχειρηματική συνένωση (βλέπε ΔΠΧΑ 3). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αγοραστή
- (ζ) συμβόλαια μεταξύ ενός εξαγοραστή και ενός πωλητή σε μία επιχειρηματική συνένωση για την αγορά ή πώληση ενός εξαγορασθέντα σε μία μελλοντική ημερομηνία
- (η) οι **δεσμεύσεις για δάνεια** οι οποίες δεν μπορούν να διακανονισθούν «καθαρά» τοις μετρητοίς ή σε κάποιο άλλο ΧΕ. Μία δέσμευση για δάνειο δεν θεωρείται ότι διακανονίζεται «καθαρά» απλώς και μόνο επειδή το δάνειο καταβάλλεται στη δανειζόμενη οντότητα με δόσεις (π.χ. ένα ενυπόθηκο δάνειο που δίδεται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο μίας κατασκευής). Ένας εκδότης μίας δέσμευσης για δάνειο σε επιτόκιο χαμηλότερο από το επιτόκιο της αγοράς, θα πρέπει αρχικώς να το αναγνωρίσει στη δίκαιη του αξία και μεταγενέστερα να το επιμετρήσει στο μεγαλύτερο εκ των εξής δύο ποσών: (i) το ποσό που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, και (ii) το ποσό που

αναγνωρίστηκε αρχικώς μείον, όπου εφαρμόζεται, συσσωρευμένη χρεολυσία που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18. Ο εκδότης δεσμεύσεων για δάνεια θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 σε άλλες δεσμεύσεις για δάνεια που δεν εμπίπτουν στις πρόνοιες του ΔΛΠ 39. Οι δεσμεύσεις για δάνεια υπόκεινται στις πρόνοιες αποαναγνώρισης του ΔΛΠ 39.

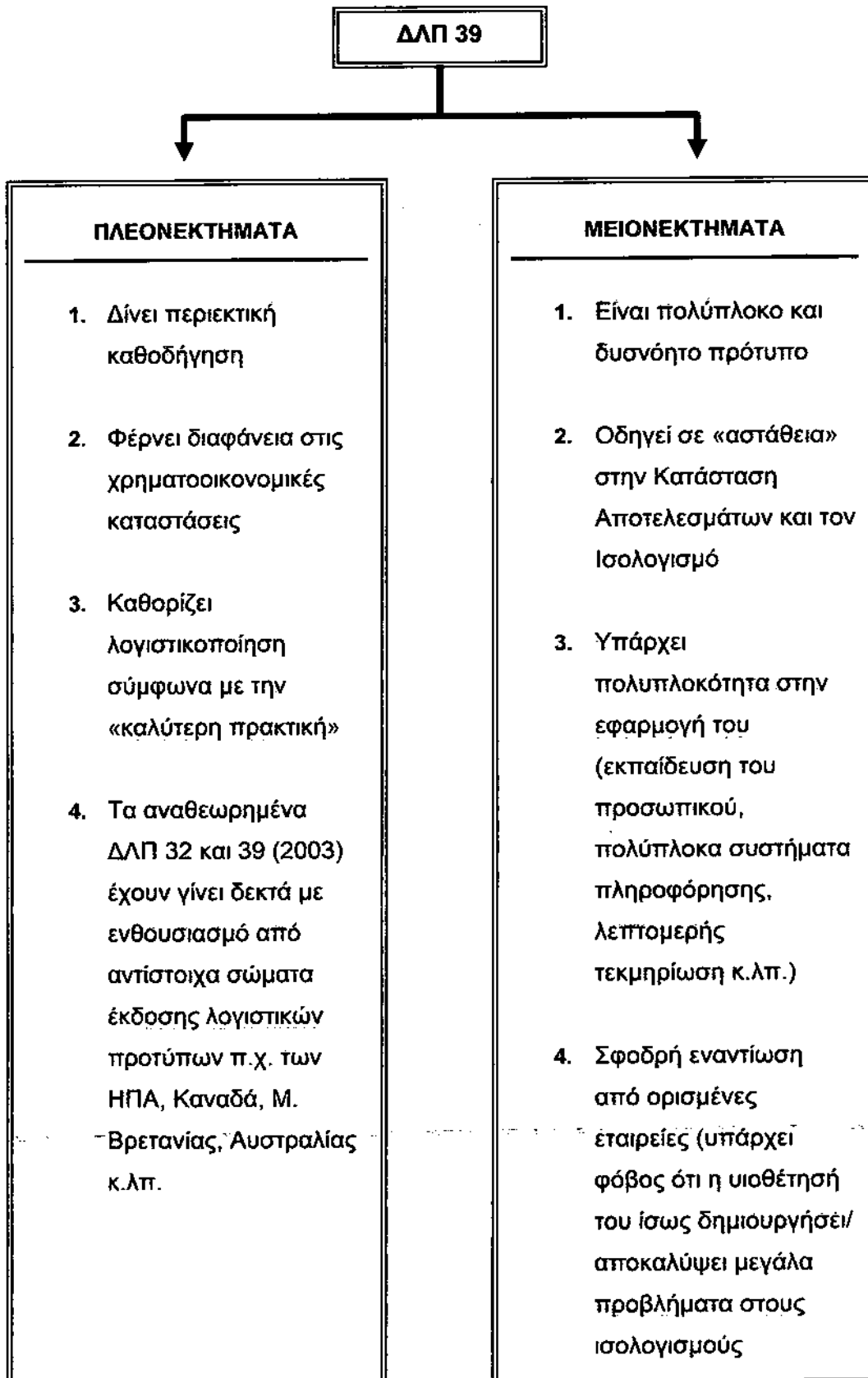
- (θ) ΧΕ, συμβόλαια και υποχρεώσεις που προκύπτουν από συναλλαγές ΠΣΜ (πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές) σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΠΧΑ 2, τα οποία θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Σχηματική Παρουσίαση Πεδίου Εφαρμογής του ΔΛΠ 39



4. Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα του ΔΛΠ 39

Τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του ΔΛΠ 39 είναι:



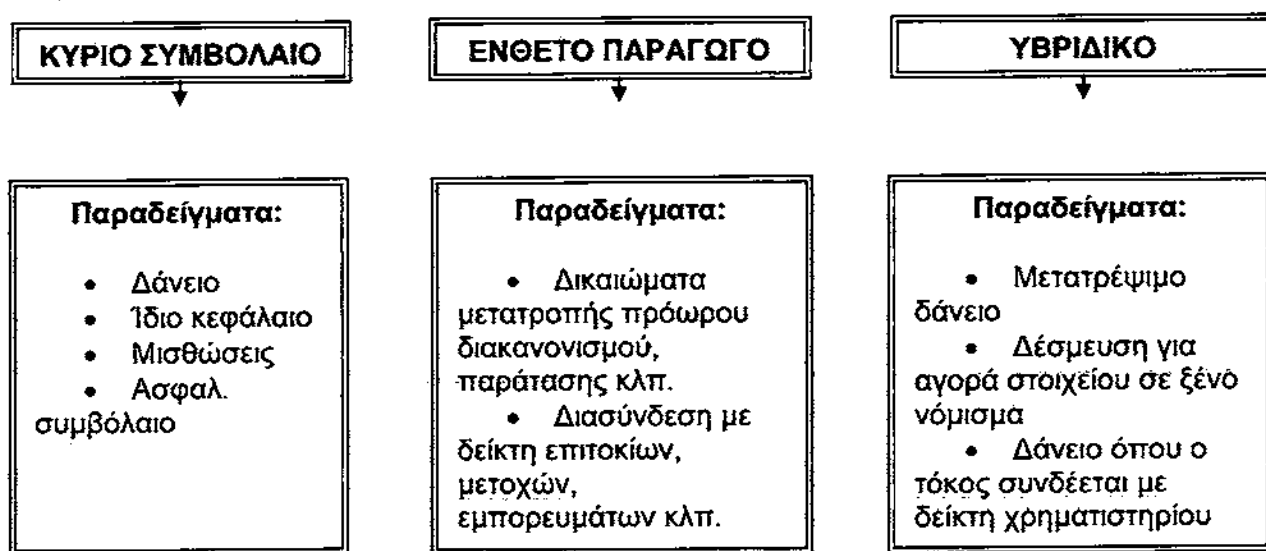
5. Ένθετα Παράγωγα

A) Γενικά

Ορισμένες φορές ένα παράγωγο μπορεί να αποτελεί μέρος ενός υβριδικού / σύνθετου ΧΕ (hybrid / compound financial instrument) που συμπεριλαμβάνει τόσο ένα παράγωγο όσο και ένα μη-παράγωγο κύριο συμβόλαιο (host contract), με αποτέλεσμα ορισμένες από τις ταμειακές ροές του υβριδικού ΧΕ να μεταβάλλονται κατά τον ίδιο τρόπο με ένα αυτόνομο παράγωγο. Αυτά τα παράγωγα ονομάζονται **ένθετα παράγωγα** (embedded derivatives).

Ένα παράγωγο το οποίο είναι προσαρτημένο σε ένα ΧΕ αλλά το οποίο είναι συμβατικά μεταβιβάσιμο ανεξάρτητα από το ΧΕ, ή έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο μέρος, δεν αποτελεί ένθετο παράγωγο, αλλά ξεχωριστό ΧΕ.

Ένα υβριδικό συμβόλαιο (hybrid contract) μπορεί να διαχωριστεί στο κύριο συμβόλαιο (host contract) και στο ένθετο παράγωγο ως εξής:



B) Λογιστικοποίηση των Ένθετων Παραγώγων

Ένα ένθετο παράγωγο θα πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και να λογιστικοποιείται ως παράγωγο σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 εάν πληρούνται όλες οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

- τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ένθετου παραγώγου **δεν είναι στενά συνδεδεμένα** με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου
- ένα **ξεχωριστό εργαλείο** με τους ίδιους όρους όπως το ένθετο

- παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό του παραγώγου και
- (γ) το υβριδικό εργαλείο **δεν επιμετράτε στη δίκαιή του αξία** με τις μεταβολές στη δίκαιή του αξία δεν αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά.

Όταν ένα ένθετο παράγωγο διαχωριστεί, το κύριο συμβόλαιο θα πρέπει να λογιστικοποιείται ως ΧΕ σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 εάν πληροί το σχετικό ορισμό. Σε αντίθετη περίπτωση θα πρέπει να τύχει χειρισμού σύμφωνα με κάποιο άλλο κατάλληλο ΔΛΠ. Το ΔΛΠ 39 δεν καθορίζει κατά πόσον ένα ένθετο παράγωγο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στο κύριο μέρος των ΧΚ.

Συχνά είδη ένθετων παραγώγων είναι:

- (α) επένδυση της οποίας ο κάτοχος μπορεί να ασκήσει δικαίωμα πώλησής της
- (β) δάνειο με δικαίωμα παράτασης χωρίς αναπροσαρμογή του επιτοκίου
- (γ) δάνειο με επιτόκιο τιμαριθμοποιημένο στην τιμή μίας μετοχής ή ενός προϊόντος
- (δ) η δυνατότητα πρόωρης αποπληρωμής μίας υποθήκης
- (ε) το δικαίωμα πρόωρου διακανονισμού ενός ΧΕ και
- (ζ) μετατρέψιμα δάνεια.

ΔΛΠ 40
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

IAS 40
INVESTMENT PROPERTY

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 40 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τα ακίνητα που κατέχονται για επένδυση και να καθορίσει τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 40 θα πρέπει να εφαρμόζεται στην αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση των ακινήτων για επένδυση.

Αναφορικά με τις **μισθώσεις**, το ΔΛΠ 40 καλύπτει μόνο το θέμα της επιμέτρησης των χρηματοδοτικών μισθώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΧΜ) του μισθωτή και το θέμα της επιμέτρησης των λειτουργικών μισθώσεων στις ΧΚ του εκμισθωτή. Άλλα θέματα που αφορούν στις μισθώσεις καλύπτονται από το ΔΛΠ 17.

Το ΔΛΠ 40 **δεν** καλύπτει:

- (α) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που σχετίζονται με τις γεωργικές δραστηριότητες (βλέπε ΔΛΠ 41) και
- (β) δικαιώματα εξόρυξης και αποθέματα ορυκτών, όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο και παρόμοιους μη – ανανεώσιμους πόρους.

3. Ακίνητα για Επένδυση – Ιδιοκατειλημμένα Ακίνητα

A) Γενικά

Ο διαχωρισμός των ακινήτων σε **ακίνητα για επένδυση** και **ιδιοκατειλημμένα ακίνητα** είναι υψίστης σημασίας λόγω των σημαντικών διαφορών που υπάρχουν στο λογιστικό τους χειρισμό π.χ. τα ακίνητα για επένδυση δεν αποσβένονται και οι αυξομειώσεις στη δίκαιη αξία τους συνήθως αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, σε αντίθεση με τα ιδιοκατειλημμένα ακίνητα, για τα οποία καταχωρίζονται αποσβέσεις και των οποίων οι αυξήσεις στη δίκαιη αξία (συνήθως) καταχωρούνται στο αποθεματικό επανεκτίμησης.

Θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στη σωστή ταξινόμηση και λογιστικό χειρισμό των ακινήτων καθώς αυτό είναι ένα θέμα στο οποίο συχνά εφαρμόζεται «**δημιουργική λογιστική**» π.χ.

- (α) ιδιοκατελλημένα ακίνητα ταξινομούνται στην κατηγορία ακινήτων για επένδυση για να μην καταχωρίζονται αποσβέσεις και / ή
- (β) ιδιοκατελλημένα ακίνητα τα οποία έχουν αύξηση στη δίκαιη αξία τους αναταξινομούνται στην κατηγορία ακινήτων για επένδυση για να αναγνωρισθεί η θετική διαφορά επανεκτίμησης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

B) Κύριο Σημείο Διαφοράς

Το κύριο σημείο διαφοράς μεταξύ των ακινήτων για επένδυση και των ιδιοκατελλημένων ακινήτων είναι ότι τα **ακίνητα για επένδυση** κατέχονται για να αποφέρουν:

- (α) **ενοίκια και / ή**
- (β) **κεφαλαιουχικό κέρδος**

Ως εκ τούτου, τα ακίνητα για επένδυση αποφέρουν ροές μετρητών που είναι κυρίως ανεξάρτητες από τα άλλα στοιχεία ενεργητικού της οντότητας.

Τα ιδιοκατελλημένα ακίνητα τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού με βάση το ΔΛΠ 16 ενώ τα ακίνητα για επένδυση με βάση το ΔΛΠ 40.

Γ) Μικτά Ακίνητα

Σε ορισμένες περιπτώσεις ένα μέρος ενός ακινήτου μπορεί να κατέχεται για να αποφέρει ενοίκια ή /και κεφαλαιουχικό κέρδος, ενώ το άλλο μέρος να κατέχεται για χρησιμοποίηση στην κατασκευή προϊόντων / υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Σε αυτές τις περιπτώσεις:

- (α) εάν τα διαφορετικά μέρη του ακινήτου μπορούν να πωληθούν / εκμισθωθούν ξεχωριστά, τότε το **ΔΛΠ 40** εφαρμόζεται **μόνο για το μέρος** του ακινήτου το οποίο **πληρεί τον ορισμό** του ακινήτου για επένδυση
- (β) εάν τα διαφορετικά μέρη του ακινήτου δεν μπορούν να πωληθούν /εκμισθωθούν ξεχωριστά, τότε το **ΔΛΠ 40** εφαρμόζεται **για όλο** το ακίνητο **μόνο** στην περίπτωση που το μέρος το οποίο κατέχεται για χρησιμοποίηση στην κατασκευή προϊόντων / υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς είναι **ασήμαντο**.

Δ) Ακίνητα που Ενοικιάζονται στη Μητρική ή Άλλη θυγατρική Εταιρεία

Σε ορισμένες περιπτώσεις μία οντότητα μπορεί να κατέχει ένα ακίνητο για επένδυση το οποίο ενοικιάζεται στην μητρική της ή μία άλλη θυγατρική εταιρεία.

Σε αυτές τις περιπτώσεις :

- (α) το ακίνητο θεωρείται **ακίνητο για επένδυση** για σκοπούς προετοιμασίας των ξεχωριστών χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας και
- (β) το ακίνητο θεωρείται **ιδιοκατελημμένο ακίνητο** για σκοπούς προετοιμασίας των **ενοποιημένων** χρηματοοικονομικών καταστάσεων του ομίλου. (Στις οποίες συμπεριλαμβάνεται η οντότητα που κατέχει το ακίνητο.)

4. Αναγνώριση**Γενικός Κανονισμός**

Τα ακίνητα για επένδυση θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως στοιχεία ενεργητικού όταν πληρούνται τα πιο κάτω κριτήρια:

- (α) είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τα εν λόγω στοιχεία θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- (β) το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Η οντότητα αξιολογεί με βάση τον πιο πάνω κανονισμό ,όλα τα σχετικά κόστη κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται. Τα εν λόγω κόστη συμπεριλαμβάνουν όλα τα αρχικά κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση του ακινήτου, καθώς και όλα τα μεταγενέστερα κόστη που γίνονται για προσθήκες, αντικατάσταση μέρους ή διαχείριση ενός ακινήτου.

5. Επιμέτρηση στην Αναγνώριση**A) Αρχική Επιμέτρηση**

Τα ακίνητα για επένδυση αρχικά επιμετρούνται στο κόστος, συμπεριλαμβανομένων των κοστών της συναλλαγής.

Στο κόστος συμπεριλαμβάνονται άμεσες αποδοτέες δαπάνες όπως:

- (α) νομικά και άλλα επαγγελματικά δικαιώματα
- (β) μεταβιβαστικά έξοδα και φόροι και
- (γ) άλλα έξοδα που σχετίζονται με τη συναλλαγή.

Στο κόστος δεν συμπεριλαμβάνονται:

- (α) αρχικά έξοδα αν είναι αναγκαία για να καταστήσουν τα ακίνητα κατάλληλα για λειτουργία
- (β) αρχικές λειτουργικές ζημιές μέχρι να υπάρξει η προγραμματισμένη πληρότητα του ακινήτου και
- (γ) ασυνήθιστα μεγάλες σπατάλες υλικών, εργατικών ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

Β) Ακίνητο που κατέχεται από το Μισθωτή με Μίσθωση

Το αρχικό κόστος ενός ακινήτου που κατέχεται με μίσθωση και το οποίο ταξινομείται ως ακίνητο για επένδυση, θα πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Δηλαδή, το στοιχείο ενεργητικού θα πρέπει να αναγνωριστεί είτε στη δίκαιή του αξία, είτε στην παρούσα αξία του Ελάχιστου Συνόλου των Μισθωμάτων (ΕΣΜ), οποιεσδήποτε εκ των δύο είναι χαμηλότερη.

Το αντίστοιχο ποσό θα πρέπει να αναγνωρισθεί και ως «υποχρέωση» (σε μισθώσεις).

Οποιοδήποτε πριμ πληρωθεί για μία μίσθωση θεωρείται μέρος του ΕΣΜ και ως εκ τούτου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του ακινήτου. Όμως το ποσό του πριμ δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην «υποχρέωση» (σε μισθώσεις).

Γ) Απόκτηση Ακινήτου για Επένδυση μέσω Ανταλλαγής με Μη – Χρηματικό Στοιχείο Ενεργητικού

Ένα ή περισσότερα ακίνητα για επένδυση μπορούν να αποκτηθούν με ανταλλαγή με ένα ή περισσότερα μη χρηματικά στοιχεία ενεργητικού ή με ένα συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών στοιχείων. Τα πιο κάτω αφορούν στην ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με ένα άλλο, αλλά επίσης εφαρμόζονται και σε όλες τις ανταλλαγές που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

Το κόστος ενός ακινήτου για επένδυση που αποκτήθηκε με ανταλλαγή επιμετράτε στη δίκαιη του αξία εκτός εάν:

- (α) η ανταλλαγή δεν έχει εμπορική ουσία ή
- (β) η δίκαιη αξία τόσο του στοιχείου που αποκτάται όσο και του στοιχείου που δίδεται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το αποκτηθέν στοιχείο επιμετράτε όπως αναφέρθηκε πιο πάνω ακόμα και σε περίπτωση που η οντότητα δεν μπορεί να αποαναγνωρίσει άμεσα το

στοιχείο που δίδεται. Εάν το αποκτηθέν στοιχείο δεν επιμετράτε στη δίκαιη του αξία, το κόστος του επιμετράτε στη λογιστική αξία του στοιχείου που δίδεται.

Η οντότητα καθορίζει το κατά πόσο η ανταλλαγή έχει εμπορική ουσία λαμβάνοντας υπόψη το κατά πόσον οι μελλοντικές ταμειακές της ροές αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία ανταλλαγή έχει εμπορική ουσία εάν:

- (α) η διαμόρφωση των ταμειακών ροών (κίνδυνοι, χρόνος και ποσά) του στοιχείου ενεργητικού που αποκτήθηκε διαφέρει από τη διαμόρφωση των ταμειακών ροών του στοιχείου ενεργητικού που μεταφέρθηκε ή
- (β) η αξία για τη συγκεκριμένη οντότητα (λαμβάνοντας υπόψη τις ταμειακές ροές μετά την φορολογία) που αφορά στο μέρος των λειτουργιών που επηρεάζονται από τη συναλλαγή μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της συναλλαγής και
- (γ) η διαφορά στο (α) και στ (β) πιο πάνω είναι σημαντική σε σχέση με τη δίκαιη αξία των στοιχείων ενεργητικού που ανταλλάχθηκαν.

6. Μοντέλο Δίκαιης Αξίας

A) Γενικός Κανονισμός

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει το μοντέλο δίκαιης αξίας θα πρέπει να επιμετρά όλα τα ακίνητά της για επένδυση στη δίκαιη τους αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται παρακάτω.

B) Ακίνητο για Επένδυση που Κατέχεται από Μισθωτή με Λειτουργική Μίσθωση

Όταν ένα ακίνητο το οποίο κατέχεται από ένα μισθωτή με μία λειτουργική μίσθωση ταξινομείται ως ακίνητο για επένδυση: το μοντέλο δίκαιης αξίας καθίσταται υποχρεωτικό.

Γ) Αυξήσεις και Ζημιές από Μεταβολές στη Δίκαιη Αξία

Η αύξηση ή η ζημιά από μεταβολές στη δίκαιη αξία των ακινήτων για επένδυση θα πρέπει να αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου κατά την οποία προκύπτει.

Δ) Δίκαιη Αξία

Δίκαιη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο πληροφορημένων, πρόθυμων μερών σε μία «συναλλαγή ίσων αποστάσεων».

Ο ορισμός της δίκαιης αξίας αφορά **πληροφορημένους και πρόθυμους αγοραστές και πωλητές, και συναλλαγή ίσων αποστάσεων.**

Η δίκαιη αξία **δεν** συμπεριλαμβάνει αυξομειώσεις στην τιμή λόγω ειδικών όρων ή καταστάσεων.

Τα αναμενόμενα κόστη της συναλλαγής δε αφαιρούνται για σκοπούς καθορισμούς της δίκαιης αξίας.

Η δίκαιη αξία είναι μία αξία «συγκεκριμένης ημερομηνίας», και θα πρέπει να αντανακλά τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όχι μίας προγενέστερης ή μεταγενέστερης ημερομηνίας.

Ε) Αδυναμία Επιμέτρησης στη Δίκαιη Αξία

Υπάρχει αντικρούσιμη υπόθεση ότι η οντότητα θα μπορεί να προσδιορίζει την αξία των ακινήτων σε συνεχή βάση. Όμως, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, υπάρχουν σαφείς ενδείξεις κατά την απόκτηση ενός ακινήτου (ή όταν ένα ακίνητο καθίσταται ακίνητο για επένδυση για πρώτη φορά μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή ανάπτυξης του, ή μετά από μεταβολή στη χρήση του) ότι δεν θα είναι δυνατός ο προσδιορισμός της δίκαιης αξίας του ακινήτου πάνω σε συνεχή βάση. Αυτό προκύπτει μόνο όταν:

- (α) άλλες παρόμοιες και συγκρίσιμες αλλαγές είναι πολύ σπάνιες και
- (β) δεν υπάρχουν άλλες μέθοδοι υπολογισμού της δίκαιης αξίας.

Σε αυτές τις περιπτώσεις:

- (α) η επιμέτρηση του εν λόγω ακινήτου για επένδυση θα πρέπει να γίνεται ακολουθώντας το μοντέλο του κόστους του ΔΛΠ 16 και υποθέτοντας ότι η υπολειμματική αξία του ακινήτου είναι μηδέν και
- (β) η οντότητα πρέπει να συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι την τελική εκποίηση του ακινήτου.

7. Μοντέλο Κόστους

- Γενικός Κανονισμός

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει το μοντέλο του κόστους θα πρέπει να επιμετρά όλα τα ακίνητα για επένδυση σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 16 που αφορούν στο μοντέλο κόστους, εκτός από αυτά τα οποία πληρούν τα κριτήρια για ταξινόμηση ως «κατεχόμενα για πώληση» (ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση») σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

Τα ακίνητα για επένδυση που πληρούν τα κριτήρια για ταξινόμηση ως «κατεχόμενα για πώληση» θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

8. Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις

A) Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις όταν Εφαρμόζεται είτε το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας είτε το Μοντέλο Κόστους

Όταν εφαρμόζεται είτε το μοντέλο δίκαιης αξίας είτε το μοντέλο κόστους θα 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 ποιές συνθήκες, τα ακίνητα που μισθώνονται με λειτουργικές μισθώσεις ταξινομούνται και λογιστικοποιούνται ως ακίνητα για επένδυση.
- (γ) οι μέθοδοι που εφαρμόζονται και οι σημαντικές υποθέσεις που έγιναν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των ακινήτων.
- (δ) σε ποίο βαθμό η δίκαιη αξία των ακινήτων βασίστηκε σε εκτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή με πιστοποιημένο επαγγελματικό τίτλο και σχετική πείρα .

B) Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας

Επιπρόσθετων γνωστοποιήσεων της παραπάνω παραγράφου, όταν εφαρμόζεται το μοντέλο της δίκαιης αξίας, θα πρέπει να γίνεται μία συμφιλίωση της δίκαιης αξίας του ακινήτου στην αρχή και το τέλος της χρήσης, με την 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) καθαρών αυξήσεων /ζημιών από επανεκτιμήσεις της δίκαιης αξίας
- (δ) καθαρών συναλλαγματικών διαφορών
- (ε) μεταφορών από ή σε αποθέματα και ιδιοκατελλημένα ακίνητα και
- (στ) άλλων μεταβολών.

9. Έναρξη Ισχύος

Το ΔΛΠ 40 είναι εφαρμόσιμο για ΧΚ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2005.

**ΔΛΠ 41
ΓΕΩΡΓΙΑ**

**IAS 41
AGRICULTURE**

1. Σκοπός του Προτύπου

Ο σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε σχέση με τις γεωργικές δραστηριότητες.

2. Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 41 εφαρμόζεται για τα εξής (όταν αφορούν σε γεωργικές δραστηριότητες):

- (α) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού
- (β) γεωργική παραγωγή στο σημείο συγκομιδής και
- (γ) κρατικές επιχορηγήσεις

Το ΔΛΠ 41 **δεν εφαρμόζεται** στις περιπτώσεις:

- (α) γης που αφορά σε γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 40),
- (β) άυλων στοιχείων ενεργητικού που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 38)

Όσον αφορά στη γεωργική παραγωγή, το ΔΛΠ 41 εφαρμόζεται **μόνο στο σημείο συγκομιδής**. Μετά από το σημείο αυτό εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 ή άλλο κατάλληλο ΔΛΠ. Το ΔΛΠ 41, για παράδειγμα, δεν εφαρμόζεται στην **επεξεργασία** της γεωργικής παραγωγής μετά την συγκομιδή.

3. Διευκρινίσεις για τον Ορισμό «Γεωργική Παραγωγή»

Η γεωργική παραγωγή καλύπτει ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων π.χ. ζωική παραγωγή, δασοκομία, ετήσιες / περιοδικές καλλιέργειες, εκκόλαψη ψαριών κ.λ.π.

Οι πιο πάνω αναφερόμενες δραστηριότητες έχουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά:

- (α) τη δυνατότητα βιολογικού μετασχηματισμού
- (β) τη δυνατότητα διεύθυνσης του βιολογικού μετασχηματισμού με την καλυτέρευση ή σταθεροποίηση των συνθηκών για να καταστεί αυτό δυνατό [ως εκ τούτου, συγκομιδή από μη διευθυνόμενες πηγές (π.χ. ψάρεμα στον ωκεανό) δεν αποτελεί γεωργική δραστηριότητα] και

- (γ) τη δυνατότητα επιμέτρησης της μεταβολής στην ποιότητα ή ποσότητα που είναι αποτέλεσμα βιολογικού μετασχηματισμού.

4. Διευκρινήσεις για τον Ορισμό «Βιολογικός Μετασχηματισμός»

Ο βιολογικός μετασχηματισμός μπορεί να οδηγήσει σε:

- (α) μεταβολή των στοιχείων ενεργητικού μέσω:
- Ανάπτυξης (αύξηση σε ποσότητα ή ποιότητα)
 - Βιολογική φθορά (μείωση σε ποσότητα ή ποιότητα)
 - Αναπαραγωγή (ζωντανών ή φυτικών προϊόντων) ή
- (β) γεωργική παραγωγή π.χ. μαλλί, γάλα, φύλλα καπνού κ.λ.π.

5. Αναγνώριση και Επιμέτρηση

A) Αναγνώριση Βιολογικού Στοιχείου Ενεργητικού και Αγροτικής Παραγωγής

Μία οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει ένα βιολογικό στοιχείο ή αγροτική παραγωγή όταν:

- (α) το στοιχείο ενεργητικού ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος
- (β) είναι πιθανή η εισροή μελλοντικών οικονομικών οφειλών που σχετίζονται με το στοιχείο ενεργητικού και
- (γ) η δίκαιη αξία ή το κόστος του στοιχείου ενεργητικού μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

B) Επιμέτρηση Βιολογικού Στοιχείου Ενεργητικού

Ένα βιολογικό στοιχείο ενεργητικού που πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης θα πρέπει να επιμετράται, τόσο στην αρχική του αναγνώριση όσο και σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία Ισολογισμού, στη δίκαιή του αξία μείον τα υπολογιζόμενα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης εκτός εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαίρεσης όπου η δίκαιη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Γ) Χρήση Κόστους ως Δίκαιης Αξίας

Σε ορισμένες περιπτώσεις το κόστος μπορεί να προσεγγίζει τη δίκαιη αξία και, ως εκ τούτου, δύναται να χρησιμοποιηθεί για την επιμέτρηση των σχετικών βιολογικών στοιχείων.

Παραδείγματα συμπεριλαμβάνουν:

- (α) βιολογικά στοιχεία τα οποία δεν έχουν τύχει σημαντικού βιολογικού μετασχηματισμού από την ημερομηνία της αρχικής πραγματοποίησης των κοστών (π.χ. φύτεμα σπόρων λίγο πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού) ή
- (β) η επίδραση του βιολογικού μετασχηματισμού στη τιμή του στοιχείου δεν αναμένεται να είναι σημαντική.

Δ) Κόστη κατά το Χρονικό Σημείο Πώλησης

Τα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης συμπεριλαμβάνουν τα πιο κάτω:

- (α) προμήθειες σε μεσάζοντες, μεταπωλητές κ.λ.π.
- (β) διάφορες επιβαρύνσεις από χρηματιστήρια εμπορευμάτων
- (γ) δικαιώματα σε αρμόδια όργανα, σωματεία, συνδέσμους κ.λ.π.
- (δ) φόρους μεταβιβάσεως και σχετικούς δασμούς

Τα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης **δεν** συμπεριλαμβάνουν μεταφορικά έξοδα και άλλα συναφή, που αφορούν στη μεταφορά των στοιχείων ενεργητικού στο χώρο της αγοράς.

6. Γεωργική Παραγωγή

A) Επιμέτρηση

Όπως αναφέρθηκε η αγροτική παραγωγή από ένα βιολογικό στοιχείο επιμετράται στη δίκαιή της αξία κατά το σημείο της συγκομιδής, μείον τα υπολογιζόμενα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης.

Αυτή η επιμέτρηση (κατά την ημερομηνία της συγκομιδής) αποτελεί και το κόστος της παραγωγής για σκοπούς εφαρμογής του ΔΛΠ 2 ή κάποιου άλλου ΔΛΠ.

B) Αύξηση ή Ζημιά

Όπως έχει αναφερθεί οποιαδήποτε αύξηση / ζημιά που προέρχεται από την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στη δίκαιή της αξία μείον υπολογιζόμενα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης, καταχωρίζεται στην **Κατάσταση Αποτελεσμάτων της περιόδου κατά την οποία προκύπτει.**

Αύξηση ή ζημιά μπορεί να προκύψει κατά την αρχική αναγνώριση ως αποτέλεσμα της συγκομιδής.

Γ) Αποαναγνώριση κατά το Χρονικό Σημείο Συγκομιδής

Η αγροτική παραγωγή αποαναγνωρίζεται από βιολογικό στοιχείο ενεργητικού όταν η παραγωγή μεταφέρεται σε εμπορική εκμετάλλευση ή σε παραγωγικές διαδικασίες κάτω από ενιαίες γεωργικές δραστηριότητες.

Η αποαναγνώριση γίνεται κατά την ημερομηνία της συγκομιδής. Μετά την συγκομιδή η αγροτική παραγωγή μεταφέρεται στα αποθέματα και θα πρέπει να ακολουθείται το **ΔΛΠ 2**.

7. Κρατικές Επιχορηγήσεις

A) Αναγνώριση όταν η Επιμέτρηση Γίνεται στη Δίκαιη Αξία

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε **βιολογικά στοιχεία ενεργητικού** τα οποία επιμετρούνται στη δίκαιη αξία μείον υπολογιζόμενα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης, διαχωρίζονται σε 2 κατηγορίες:

- (α) σε επιχορηγήσεις άνευ όρων και
- (β) σε επιχορηγήσεις υπό όρους

Σημειώνεται ότι το ΔΛΠ 41 προβλέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων από το ΔΛΠ 20 για εκείνα τα βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που επιμετρούνται στη δίκαιη αξία μείον τα υπολογιζόμενα κόστη κατά το χρονικό σημείο πώλησης.

B) Αναγνώριση όταν η Επιμέτρηση Γίνεται στο Κόστος

Ο λογιστικός χειρισμός για κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε βιολογικά στοιχεία ενεργητικού τα οποία επιμετρούνται στο κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης, πρέπει να γίνεται με βάση τις πρόνοιες του ΔΛΠ 20.

Γ) Κυβερνητικές Επιχορηγήσεις

Για τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα που εμπίπτει στις πρόνοιες του ΔΛΠ 41 θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα πιο κάτω:

- (α) η φύση και η έκταση των κυβερνητικών επιχορηγήσεων που έχουν αναγνωρισθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- (β) μη-εκπληρωθέντες όροι και άλλα αβέβαια γεγονότα συνυφασμένα με τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις
- (γ) σημαντικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κυβερνητικών επιχορηγήσεων.

8. Έναρξη Ισχύος – Μεταβατικές Διατάξεις

Το ΔΛΠ 41 είναι εφαρμόσιμο για χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2003.

Ενθαρρύνεται νωρίτερη εφαρμογή. Σε περίπτωση εφαρμογής του ΔΛΠ 41 για περιόδους που αρχίζουν πριν την 1/1/2003, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί το γεγονός αυτό.

Το ΔΛΠ 41 δεν καθορίζει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 41 γίνεται σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΛΠ 1 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1:
ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

- Στο Παράρτημα παρουσιάζεται ένα ολοκληρωμένο σύνολο ΧΚ μιας απλής / μεμονωμένης επιχείρησης (χωρίς θυγατρικές και συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Εκτός από την σελιδοποίηση, οι ΧΚ παρουσιάζονται αυτούσιες και διατηρώντας την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση.
- Σημειώνεται ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η ορολογία που χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση **διαφέρει** από την ορολογία που υιοθετείται στα εγχειρίδια και στο ΔΠΧΑ 1.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σελίδα</u>
Αξιωματούχοι και επαγγελματικοί σύμβουλοι	3
Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου	4
Έκθεση ελεγκτών	5
Λογαριασμός αποτελεσμάτων	6
Κατάσταση Αναγνωρισμένων Κερδών – Ζημιών	6
Ισολογισμός	7
Κατάσταση ταμειακής ροής	8
Σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις	
Πρόσθετες πληροφορίες	9 – 25

ΑΞΙΩΜΑΤΟΥΧΟΙ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ

Διοικητικό Συμβούλιο

Άγνωστος Χ – Πρόεδρος

Άγνωστος Ψ

Άγνωστος Ω

Άγνωστος Ζ

Άγνωστος Ν

Γραμματέας

Γραμματειακή Υποστήριξη Α

Ελεγκτές

Ελεγκτική εταιρία Ω

Νομικοί Σύμβουλοι

Χ Lawyers

Διαχειριστής Επενδύσεων

Επενδύσεις Trust

Τραπεζίτες

Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος

Universal Savings Bank Ltd

ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Το Διοικητικό Συμβούλιο υποβάλλει την ετήσια έκθεσή του μαζί με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004.

ΚΥΡΙΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Οι δραστηριότητες της Εταιρίας περιλαμβάνουν τις επενδύσεις σε χρηματιστηριακές αξίες και ακίνητα και τις επιχειρηματικές συμμετοχές.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Όπως φαίνεται στη σελίδα 4 η Εταιρία είχε ζημία από εργασίες ύψους 3.823.536 € (2003: κέρδος 393.520 €). Η ζημία για το έτος μετά το μερίδιο ζημίας συνδεδεμένης Εταιρίας και τη φορολογία, ανέρχεται σε 3.827.083 € (2003: κέρδος 295.566 €) και μεταφέρεται στο αποθεματικό προσόδου.

ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Τα Δικαιώματα Αγοράς Μετοχών (ΔΑΜ) που εκδόθηκαν στις 25 Ιουλίου 2003 εξασκήθηκαν στις 26 Ιουνίου 2004 προς 0,40 € για αγορά μιας μετοχής ανά ΔΑΜ. Ως αποτέλεσμα το εκδομένο μετοχικό κεφάλαιο αυξήθηκε με την έκδοση 2.227.087 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 0,25 € ανά μετοχή.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Οι σύμβουλοι της Εταιρίας που υπηρέτησαν κατά τη διάρκεια του έτους παρουσιάζονται στη σελίδα 2.

Οι κ.κ. Άγνωστος Ψ και Άγνωστος Ω παραιτούνται εκ περιτροπής και είναι επανεκλέξιμοι.

ΕΛΕΓΚΤΕΣ

Οι ελεγκτές εξεδήλωσαν επιθυμία να εξακολουθήσουν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους και ψήφισμα που να εξουσιοδοτεί το Διοικητικό Συμβούλιο να καθορίσει την αμοιβή τους θα κατατεθεί στην Ετήσια Γενική Συνέλευση.

Γραμματειακή Υποστήριξη Λ
Ο Γενικός Γραμματέας

Αθήνα, 30 Μαρτίου 2005

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ

της

ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις στις σελίδες 1 μέχρι 24 και έχουμε πάρει όλες τις πληροφορίες και εξηγήσεις που θεωρήσαμε αναγκαίες. Την ευθύνη για την ετοιμασία αυτών των οικονομικών καταστάσεων την έχει το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας. Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη πάνω σ' αυτές τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τον έλεγχό μας.

Έχουμε διενεργήσει τον έλεγχο μας σύμφωνα με Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν όπως προγραμματίζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο για να πάρουμε λογικές διαβεβαιώσεις κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν ουσιώδη λάθη. Ένας έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, πάνω σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που υποστηρίζουν τα ποσά και άλλες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις. Ένας έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιήθηκαν, των σημαντικών υπολογισμών που έγιναν από το Διοικητικό Συμβούλιο καθώς και την αξιολόγηση της γενικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος μας παρέχει μια λογική βάση για τη γνώμη μας.

Κατά τη γνώμη μας έχουν τηρηθεί από την Εταιρία κατάλληλα λογιστικά βιβλία και οι οικονομικές καταστάσεις, που συμφωνούν με αυτά, δίνουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας στις 31 Δεκεμβρίου 2004 και της ζημίας και ταμειακής ροής για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συνάδουν με τις πρόνοιες του περί Εταιρειών Νόμου.

Εγκεκριμένοι Λογιστές

Αθήνα, 30 Μαρτίου 2005

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

	Σημ.	2004 €	2003 €
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ			
Πραγματοποιηθείσα ζημία / κέρδος από εκποίηση επενδύσεων		(1.399.635)	2.246.659
Μη πραγματοποιηθείσα ζημία από επανεκτίμηση Επενδύσεων		2.461.738	(1.199.359)
Πλεόνασμα από επανεκτίμηση αξίας ακινήτων για επένδυση		167.659	-
Άλλα εισοδήματα		<u>39.266</u>	<u>27.460</u>
		(3.654.448)	1.074.760
Λειτουργικά έξοδα		<u>(169.088)</u>	<u>(681.240)</u>
ΖΗΜΙΑ / ΚΕΡΔΟΣ ΑΠΟ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	4	(3.823.536)	393.520
Καθαροί τόκοι και έξοδα χρηματοδότησης	5	74.946	(101.603)
Μερίδιο ζημίας συνδεδεμένης εταιρείας		<u>(28.860)</u>	<u>(9.079)</u>
ΖΗΜΙΑ / ΚΕΡΔΟΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ		(3.777.450)	282.838
Φορολογία	6	<u>(49.633)</u>	<u>12.728</u>
ΖΗΜΙΑ / ΚΕΡΔΟΣ ΕΤΟΥΣ		<u>(3.827.083)</u>	<u>295.566</u>
ΖΗΜΙΑ / ΚΕΡΔΟΣ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ (Λεπτά)	21	<u>(30.28)</u>	<u>3.10</u>
ΠΛΗΡΩΣ ΚΑΤΑΝΕΜΗΜΕΝΗ ΖΗΜΙΑ / ΚΕΡΔΟΣ			
ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ (Λεπτά)	21	<u>(30.28)</u>	<u>2.58</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ – ΖΗΜΙΩΝΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

	2001 €	2000 €
Μερίδιο συναλλαγματικής διαφοράς συνδεδεμένης εταιρείας	3,945	-
Έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου	<u>(893)</u>	<u>(88.878)</u>
Κέρδος / ζημία που δεν αναγνωρίστηκε στο λογαριασμό		
Αποτελεσμάτων	3.052	(88.878)
(Ζημία / κέρδος έτους)	<u>(3.827.083)</u>	<u>295.566</u>
Σύνολο αναγνωρισμένων κερδών – ζημιών	<u>(3.824.031)</u>	<u>206.688</u>

- Οι σημειώσεις στις σελίδες 291 μέχρι 307 αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των ΧΚ -

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2001

	Σημ.	2001 €	2000 €
ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Εμπορική εύνοια	18	80.464	80.464
Ακίνητα για επένδυση	15	728.000	560.641
Συνδεδεμένη εταιρεία	17	715.800	690.680
Επένδυση	16	<u>455.666</u>	<u>455.666</u>
		<u>1.979.930</u>	<u>1.787.151</u>
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Επενδύσεις	7	5.708.996	9.380.571
Χρεώστες	8	18.504	126.832
Φόρος εισοδήματος σε μερίσματα εισπρακτέα	9	5.490	3.868
Μετρητά στο ταμείο και στην τράπεζα		<u>1.039.740</u>	<u>1.365.322</u>
		<u>6.772.730</u>	<u>10.876.593</u>
Ολικό ενεργητικό		<u>8.752.660</u>	<u>12.663.744</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ			
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ			
Μετοχικό κεφάλαιο	19	3.406.772	2.852.000
Αποθεματικά	20	<u>5.048.559</u>	<u>8.815.877</u>
		<u>8.455.331</u>	<u>11.665.877</u>
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Δόσεις μακροπρόθεσμων δανείων	12	-	51.943
Αναβαλλόμενη φορολογία	14	<u>55.386</u>	<u>14.117</u>
		<u>55.386</u>	<u>66.060</u>
ΤΡΕΧΟΥΣΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Τραπεζικά παρατραβήγματα		144.462	190.977
Τρέχουσες δόσεις μακροπρόθεσμων δανείων	12	84.630	153.156
Πιστωτές και έξοδα οφειλόμενα	11	8.576	586.496
Φορολογία	13	<u>4.275</u>	<u>1.178</u>
		<u>241.943</u>	<u>931.807</u>
Ολικό Υποχρεώσεων και Κεφάλαια Μετοχών		<u>8.752.660</u>	<u>12.663.744</u>
		<u>Λεπτά</u>	<u>Λεπτά</u>
Καθαρή εσωτερική αξία μετοχής		<u>62.05</u>	<u>102.33</u>

Οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο στις 30 Μαρτίου 2005

_____)
_____) Σύμβουλοι
_____)

- Οι σημειώσεις στις σελίδες 291 μέχρι 307 αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των ΧΚ -

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΡΟΗΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

	2001 €	2000 €
Ροή μετρητών από εργασίες		
Ζημία / κέρδος πριν από τη φορολογία	(3.777.450)	282.838
Διορθώσεις για:		
Τόκους εισπρακτέους	(99.838)	(143.773)
Τόκους πληρωτέους	24.892	245.376
Μερίδιο ζημίας συνδεδεμένης εταιρείας	28.860	9.079
Έλλειμμα από επανεκτίμηση αξίας επενδύσεων	2.461.738	1.199.359
Ζημία / κέρδος από πώληση επενδύσεων	1.399.635	(2.246.659)
Πλεόνασμα από επανεκτίμηση αξίας επενδύσεων ακινήτων	(167.659)	-
Ροή μετρητών από εργασίες πριν τις αλλαγές στο κεφ. κίνησης	(129.822)	(653.780)
Μείωση / αύξηση στους χρεώστες	108.328	(108.703)
Αύξηση στον επιστρεπτέο φόρο	(1.622)	(1)
Μείωση / αύξηση στους πιστωτές και οφειλόμενα έξοδα	(577.920)	54.862
Ροή μετρητών που χρησιμοποιήθηκαν σε εργασίες	(601.036)	(707.622)
Τόκοι που πληρώθηκαν	(24.892)	(245.376)
Φορολογία που πληρώθηκε	(5.267)	(368.228)
Τόκοι που εισπράχθηκαν	99.838	143.773
Καθαρή ροή μετρητών που χρησιμοποιήθηκαν σε Εργασίες	(531.357)	(1.177.453)
Ροή μετρητών από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αύξηση στην μακροπρόθεσμη επένδυση	-	(455.666)
Αγορά επενδύσεων	(328.503)	(8.995.716)
Εισπραξη από πώληση επενδύσεων	138.705	3.638.862
Καθαρή ροή μετρητών που χρησιμοποιήθηκαν σε επενδυτικές δραστηριότητες	(189.798)	(5.812.530)
Ροή μετρητών από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Επένδυση σε συνδεδεμένη εταιρεία	(50.035)	(45.824)
Αποπληρωμή δανείου	(120.469)	(143.844)
Εξάσκηση δικαιωμάτων αγοράς μετοχών	890.835	7.600.000
Έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου	(893)	(88.878)
Αγορά ιδίων μετοχών	(277.350)	-
Καθαρή ροή μετρητών από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	442.088	7.321.454
Καθαρή (μείωση) / αύξηση μετρητών & αντιστοίχων αυτών	(279.067)	331.481
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών στην αρχή του έτους	1.174.345	842.864
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών στο τέλος του έτους	895.278	1.174.345
Τα μετρητά και αντίστοιχα μετρητών αναλύονται ως εξής:		
Μετρητά στην τράπεζα	1.039.740	1.365.322
Τραπεζικά παρατραβήγματα	(144.462)	(190.977)
	895.278	1.174.345

- Οι σημειώσεις στις σελίδες 291 μέχρι 307 αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των ΧΚ -

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

1. ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΚΥΡΙΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Η Εταιρία συστάθηκε στην Ελλάδα στις 8 Μαΐου 1991 σαν ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Η αρχική κύρια δραστηριότητα της Εταιρίας ήταν οι επενδύσεις σε τίλους δημοσίων εταιριών. Στις 23 Αυγούστου 1995 η Εταιρία μετατράπηκε σε δημόσια εταιρία σύμφωνα με τον περί Εταιριών Νόμο και οι δραστηριότητες της επεκτάθηκαν και στις επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Η Εταιρία μετονομάστηκε σε Εταιρία² στις 2 Δεκεμβρίου 1998. Επίσης, από το 1998 οι δραστηριότητες της επεκτάθηκαν στον τομέα των επιχειρηματικών κεφαλαίων.

2. ΒΑΣΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις που ετοιμάστηκαν με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συνάδουν με τις πρόνοιες του περί Εταιριών Νόμου και των περί Αξιών και Χρηματιστηρίου Αξιών Νόμων και Κανονισμών, είναι για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004 και εκφράζονται σε Ευρώ.

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Οι ακόλουθες λογιστικές αρχές εφαρμόστηκαν με συνέπεια αναφορικά με στοιχεία που θεωρούνται ουσιώδη σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις στην Εταιρία.

Βάση ετοιμασίας

Οι οικονομικές καταστάσεις ετοιμάστηκαν με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους εκτός από την περίπτωση των επενδύσεων που παρουσιάζονται στη δίκαιη αγοραία αξία τους κατά τη λήξη της περιόδου χρήσης και των ακινήτων για επένδυση που παρουσιάζονται στην εκτιμημένη αξία τους και συνάδουν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επενδύσεις

Από την 1 Ιανουαρίου 2004 η Εταιρία υιοθέτησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 «Χρηματοοικονομικά στοιχεία: Αναγνώριση και Μέτρηση» και κατέταξε τους τίλους εγγεγραμμένους στο Χρηματιστήριο αξιών και άλλους τίλους στην πιο κάτω κατηγορία:

Στοιχεία που κατέχονται για εμπορία

Στοιχεία που κατέχονται για εμπορία αποτελούνται από αξίες που αγοράστηκαν με σκοπό την άμεση απόδοση κέρδους από βραχυπρόθεσμες αυξομειώσεις των τιμών ή περιλαμβάνονται σε χαρτοφυλάκιο το οποίο έχει ως χαρακτηριστικό τη βραχυπρόθεσμη κερδοφορία.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2001

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (συνέχεια)**Επενδύσεις (συνέχεια)**

Οι επενδύσεις αυτές αρχικά αναγνωρίζονται στην τιμή κτήσης τους και ακολούθως αναπροσαρμόζονται στη δίκαιη αξία τους. Τυχόν πλεόνασμα ή έλλειμμα που προκύπτει από την αναπροσαρμογή τους αυτή αναγνωρίζεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Η κατάταξη των επενδύσεων σε κατηγορίες γίνεται την ημέρα κτήσης τους.

Κατά την εκποίηση επενδύσεων η διαφορά μεταξύ των καθαρών εισπράξεων και της λογιστικής αξίας που παρουσιάζεται στους λογαριασμούς μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Οι επενδύσεις σε τίτλους εγγεγραμμένους στο Χρηματιστήριο Αξιών παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην αγοραία αξία τους στις 31 Δεκεμβρίου. Η αγοραία αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις αγοραίες τιμές κλεισίματος που δημοσιεύονται από το Χρηματιστήριο Αξιών. Στην περίπτωση τίτλων που δεν είναι εγγεγραμμένοι στο Χρηματιστήριο η δίκαιη αξία προσδιορίζεται με βάση την προτιθέμενη αξία συναλλαγής μεταξύ ενός πωλητή κι ενός αγοραστή σε καθαρά εμπορική βάση. Όπου ο προσδιορισμός δεν είναι εφικτός οι τίτλοι αυτοί παρουσιάζονται στην τιμή κόστους.

Με βάση το νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39, δεν έγιναν οποιεσδήποτε αναπροσαρμογές στα συγκριτικά αποτελέσματα.

Πριν από την εφαρμογή το Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 39, το πλεόνασμα ή το έλλειμμα που προέκυπτε από τη διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας και του κόστους των επενδύσεων κατά το τέλος του έτους παρουσιάζονταν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Ακίνητα για επένδυση

Από την 1^η Ιανουαρίου 2004 η Εταιρία υιοθέτησε το νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40, «Ακίνητα για επένδυση».

Τα ακίνητα για επένδυση παρουσιάζονται στον ισολογισμό στη δίκαιη αξία τους η οποία προσδιορίζεται στην εκτιμημένη αξία τους. Τα ακίνητα για επένδυση επανεκτιμούνται σε ετήσια βάση από το Διοικητικό Συμβούλιο. Επίσης, γίνεται εκτίμηση από επαγγελματίες εκτιμητές τουλάχιστον κάθε τρία έτη. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της εκτιμημένης αξίας και της τιμής κόστους μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Μέχρι της 31 Δεκεμβρίου 2003 η διαφορά που προέκυπτε μεταξύ της εκτιμημένης αξίας και της τιμής κόστους παρουσιάζονταν στο αποθεματικό επανεκτίμησης ακινήτων για επένδυση. Οποιαδήποτε μείωση της εκτιμημένης αξίας πέραν του υπάρχοντος υπολοίπου του αποθεματικού επανεκτίμησης διαγραφόταν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Δεν έχει γίνει οποιαδήποτε αναπροσαρμογή στα συγκριτικά ποσά ή στα αρχικά υπόλοιπα των αποθεματικών καθώς δεν υπήρχε υπόλοιπο στο αποθεματικό επανεκτίμησης στις 31 Δεκεμβρίου 2003.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (συνέχεια)****Φορολογία**

Γίνεται πρόβλεψη για φορολογία με βάση τη νομοθεσία και τους ισχύοντες συντελεστές.

Η Εταιρία εφαρμόζει τις πρόνοιες του αναθεωρημένου Διεθνούς Λογιστικού Πρότυπου 12, «Φόροι Εισοδήματος» και προβαίνει σε πλήρη πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία. Η αναβαλλόμενη φορολογία υπολογίζεται με βάση τη μέθοδο της συνεχούς υποχρέωσης για όλες τις προσωρινές διαφορές στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μεταξύ λογιστικού και φορολογικού χειρισμού. Χρεωστικά υπόλοιπα αναβαλλόμενης φορολογίας αναγνωρίζονται μόνο σε περιπτώσεις που θεωρείται πιθανόν ότι στο μέλλον θα υπάρχουν επαρκή φορολογικά κέρδη.

Μακροπρόθεσμη επένδυση

Από την 1^η Ιανουαρίου 2004 η Εταιρία υιοθέτησε το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 39 «Χρηματοοικονομικά στοιχεία: Αναγνώριση και Μέτρηση». Η μακροπρόθεσμη επένδυση έχει καταταχθεί στην κατηγορία στοιχεία που είναι διαθέσιμα για πώληση.

Στοιχεία που είναι διαθέσιμα για πώληση

Στοιχεία τα οποία πρόκειται να κρατηθούν για μια αόριστη χρονική περίοδο και μπορεί να διατεθούν για πώληση για να ικανοποιήσουν ανάγκες ρευστότητας, αυξομείωσης επιτοκίων, ιστομιών συναλλάγματος ή αλλαγές στις τιμές αξιών, κατατάσσονται ως διαθέσιμα για πώληση.

Οι επενδύσεις αυτές αναγνωρίζονται αρχικά στην τιμή κτήσης τους και ακολούθως αναπροσαρμόζονται στη δίκαιη αξία τους.

Η δίκαιη αξία προσδιορίζεται με βάση εκτιμήσεις, ετήσια, από το Διοικητικό Συμβούλιο. Η διαφορά μεταξύ της εκτιμημένης αξίας και της τιμής κόστους μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2000 οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις παρουσιάζονταν στον ισολογισμό στην εκτιμημένη αξία τους σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 25. Οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις επανεκτιμούνταν σε ετήσια βάση από το Διοικητικό Συμβούλιο.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (συνέχεια)****Αναγνώριση Εισοδήματος**

Ως εισόδημα αναγνωρίζεται το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την εκποίηση επενδύσεων που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους.

Μερίσματα από επενδύσεις σε μετοχές δημοσίων εταιριών θεωρούνται εισπρακτέα την ημέρα που το μητρώο μετοχών κλείνει για το σκοπό πληρωμής μερίσματος και οι μετοχές εμπορεύονται χωρίς τα μερίσματα. Φόροι που έχουν παρακρατηθεί περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της Εταιρίας εφόσον το Διοικητικό Συμβούλιο κρίνει ότι τα εν λόγω ποσά θα χρησιμοποιηθούν μελλοντικά.

Η διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας των επενδύσεων στις 31 Δεκεμβρίου και της μέσης τιμής κόστους αντιπροσωπεύει μη πραγματοποιηθέν κέρδος ή μη πραγματοποιηθείσα ζημία που αναγνωρίζεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη οποιαδήποτε ποσά που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων τα προηγούμενα έτη.

Καθαρά έξοδα χρηματοδότησης

Τα καθαρά έξοδα χρηματοδότησης περιλαμβάνουν τόκους πληρωτέους πάνω σε δάνεια ή άλλες χρηματικές διευκολύνσεις που παραχωρήθηκαν από τρίτους μετά την αφαίρεση τόκων εισπρακτέων από μετρητά στις τράπεζες ή από οφειλόμενα ποσά από τρίτους.

Τα έξοδα χρηματοδότησης αναγνωρίζονται ως έξοδα την ημερομηνία που είναι οφειλόμενα. Οι τόκοι εισπρακτέοι υπολογίζονται με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων ανάλογα με τα ποσά που καθίστανται εισπρακτέα.

Έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου

Έξοδα που προκύπτουν από αύξηση κεφαλαίου διαγράφονται έναντι του αποθεματικού υπέρ το άρτιο. Τα έξοδα που δεν καλύπτονται από το αποθεματικό αυτό διαγράφονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Μέχρι και το 2002 τα έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου μεταφέρονταν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Από την 1^η Ιανουαρίου 2003 η λογιστική αρχή άλλαξε με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί αναδρομικά στα συγκριτικά ποσά, αναπροσαρμόζοντας έτσι τα αποτελέσματα των προηγούμενων ετών.

Κόστος Δανειοδότησης

Το κόστος δανειοδότησης αναγνωρίζεται ως έξοδο με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων.

Ανάλυση μετρητών και αντιστοίχων μετρητών

Τα μετρητά και αντίστοιχα μετρητών αποτελούνται από μετρητά στην τράπεζα και τραπεζικά παρατραβήγματα κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (συνέχεια)****Γεγονότα μεταγενέστερα του ισολογισμού**

Στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού αναπροσαρμόζονται για γεγονότα που συνέβηκαν στην περίοδο από την ημερομηνία του ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των λογαριασμών από το Διοικητικό Συμβούλιο, όταν τα γεγονότα αυτά προσφέρουν πρόσθετες πληροφορίες για την εκτίμηση ποσών σχετικών με καταστάσεις υπάρχουσες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή δεικνύουν ότι η αρχή της συνεχιζόμενης λειτουργίας σε σχέση με όλη ή ένα μέρος της Εταιρείας δεν είναι κατάλληλη.

Γεγονότα τα οποία δεν προσφέρουν τέτοιες πρόσθετες πληροφορίες, αλλά κρίνονται σημαντικά αναφέρονται σε σχετική σημείωση.

Συνδεδεμένη εταιρεία

Η επένδυση σε συνδεδεμένη εταιρία παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τη μέθοδο του καθαρού συμφέροντος. Το μερίδιο στο κέρδος ή τη ζημία για το έτος της συνδεδεμένης εταιρίας που αναλογεί στην Εταιρία παρουσιάζεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Η μετάφραση των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής εταιρείας της συνδεδεμένης από δραχμές σε Ευρώ δημιουργεί αποθεματικό συναλλαγματικής διαφοράς στις οικονομικές καταστάσεις της συνδεδεμένης εταιρίας. Το μερίδιο της Εταιρίας στο αποθεματικό αυτό παρουσιάζεται στα αποθεματικά.

Μείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού

Η Εταιρία εφαρμόζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 – Μείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού η Εταιρία εξετάζει κατά πόσο υπήρχαν οποιοσδήποτε ενδείξεις που υποδηλώνουν μείωση της αξίας των στοιχείων ενεργητικού. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιων ενδείξεων, η Εταιρεία προχωρεί στον υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας (recoverable amount) του συγκεκριμένου στοιχείου ενεργητικού. Αν η ανακτήσιμη αξία είναι χαμηλότερη της λογιστικής αξίας του συγκεκριμένου στοιχείου τότε η λογιστική αξία μειώνεται στην ανακτήσιμη αξία. Η μείωση αυτή αναγνωρίζεται ως έξοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του έτους, εκτός αν το στοιχείο ενεργητικού παρουσιάζεται στην εκτιμημένη αξία του οπότε η μείωση λογίζεται ως μείωση της επανεκτίμησης.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (συνέχεια)****Εμπορική εύνοια**

Η Εταιρία εφαρμόζει το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 – «Επιχειρηματικοί Συνδυασμοί». Κατ' επέκταση, η εμπορική εύνοια, αρνητική ή θετική, που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και του μεριδίου του καθαρού ενεργητικού που αποκτήθηκε αναγνωρίζεται στον ισολογισμό ως αναβαλλόμενο έσοδο ή ως στοιχείο ενεργητικού αντίστοιχα. Το ποσό αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων σε ισόποσες ετήσιες δόσεις στο διάστημα της αναμενόμενης ωφέλιμης οικονομικής ζωής της, η οποία δεν αναμένεται να υπερβαίνει τα δέκα έτη από την ημερομηνία απόκτησης.

4. ΖΗΜΙΑ / ΚΕΡΔΟΣ ΑΠΟ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

	2004	2003€ €
Η ζημία / κέρδος από εργασίες παρουσιάζεται μετά την αφαίρεση των ακόλουθων:		
Αμοιβή συμβούλων	8.000	8.000
Αμοιβή ελεγκτών	<u>2.970</u>	<u>2.365</u>

5. ΚΑΘΑΡΟΙ ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ

	2004	2003€ €
Τόκοι εισπρακτέοι	99.838	143.773
Τόκοι και έξοδα πληρωτέα	<u>(24.892)</u>	<u>(245.376)</u>
	<u>74.946</u>	<u>(101.603)</u>

6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

	2004	2003€ €
Φορολογία για το έτος:		
Φόροι προηγούμενων ετών	4.457	-
Έκτακτη εισφορά για την άμυνα	3.907	5.357
Πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία	<u>41.269</u>	<u>(18.085)</u>
	<u>49.633</u>	<u>(12.728)</u>

Με βάση την υφιστάμενη νομοθεσία, τα κέρδη από εκποίηση επενδύσεων σε τίτλους εγγεγραμμένους στο Χρηματιστήριο Αξιών δεν υπόκεινται σε εταιρικό φόρο. Το υπόλοιπο εισόδημα υπόκειται σε εταιρικό φόρο με βάση σταθερό συντελεστή προς 20% για τα πρώτα 40.000€ του φορολογητέου εισοδήματος και 25% για το υπόλοιπο. Φορολογητέο εισόδημα που δεν καλύπτεται από φορολογικές ζημιές που μεταφέρονται από προηγούμενα έτη φορολογείται με μειωμένο συντελεστή 10%.

Επιπρόσθετα η εταιρία υπόκειται σε έκτακτη εισφορά για την άμυνα στο φορολογητέο εισόδημα με συντελεστή 3%.

Η εταιρία θεωρείται δημόσια για σκοπούς φόρου εισοδήματος.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ (συνέχεια)

Συμφιλίωση φορολογίας με βάση το λογιστικό κέρδος / ζημία του έτους και φορολογίας με βάση το φορολογητέο εισόδημα.

	2004	2003€ €
Λογιστική ζημία / κέρδος πριν από τη φορολογία ως ο λογαριασμός αποτελεσμάτων	<u>(3.777.450)</u>	<u>282.838</u>
Φορολογία στη λογιστική ζημία / κέρδος		
40.000€ * 20%	-	8.000
242.838€ * 25%	-	<u>60.710</u>
	-	68.710
Έκτακτη εισφορά για την άμυνα – σε φορολογική ζημία / κέρδος * 3%	-	3.627
Έκτακτη εισφορά για την άμυνα – σε μερίσματα	247	58
Έκτακτη εισφορά για την άμυνα – σε τόκους	2.995	4.673
Έκτακτη εισφορά για την άμυνα – σε ενοίκια	<u>665</u>	<u>626</u>
	3.907	77.694
Αναπροσαρμογές στη φορολογία:		
Κέρδος από πώληση επενδύσεων που δεν φορολογείται έλλειμμα / πλεόνασμα από επανεκτίμηση επενδύσεων που δεν φορολογείται	699.037	45.836
Έσοδα που δεν υπόκεινται σε εταιρικό φόρο	(694.580)	(118.233)
Αναβαλλόμενη φορολογία	<u>41.269</u>	<u>(18.085)</u>
Φορολογία ως ο λογαριασμός αποτελεσμάτων	<u>49.633</u>	<u>(12.728)</u>

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

7. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

	Κόστος 2004 €	Δίκαιη Αξία 2004 €	Κόστος 2003 €	Δίκαιη Αξία 2003 €
Τίτλοι εγγεγραμμένοι στο Χρηματιστήριο Αξιών	3.059.668	1.476.643	3.893.993	3.572.706
Άλλοι τίτλοι	<u>5.432.353</u>	<u>4.232.353</u>	<u>5.807.865</u>	<u>5.807.865</u>
	<u>8.492.021</u>	<u>5.708.996</u>	<u>9.701.858</u>	<u>9.380.571</u>

Οι τίτλοι εγγεγραμμένοι στο Χρηματιστήριο Αξιών παρουσιάζονται στην αγοραία τιμή κλεισίματος στις 31 Δεκεμβρίου. Οι άλλο τίτλοι παρουσιάζονται στη δίκαιη αξία τους στις 31 Δεκεμβρίου.

Το χαρτοφυλάκιο της Εταιρίας στις 31 Δεκεμβρίου 2004 αποτελείτο από τίτλους ως ακολούθως:

	2004	2003%%
Εταιρίες εγγεγραμμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών:		
Κλάδος επενδυτικών οργανισμών	28,55	19,90
Κλάδος τεχνολογίας	3,75	-
Τραπεζικός κλάδος	2,21	-
Κλάδος χρηματοοικονομικών υπηρεσιών	-	5,89
Άλλες εταιρείες	-	<u>3,65</u>
Εταιρίες μη εγγεγραμμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών	74,13	61,91
	<u>100,00</u>	<u>100,00</u>

Στις 31 Δεκεμβρίου 2004 υπήρχαν μετοχές ενεχυριασμένες για όφελος τραπεζικού οργανισμού Δίκαιης Αξίας 178.010€. Η ενεχυρίαση των συγκεκριμένων μετοχών σχετίζεται με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις στο τέλος του έτους (βλέπε σημείωση 27).

8. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

	2004	2003€
Άλλοι Χρεώστες	<u>18.504</u>	<u>126.832</u>
	<u>18.504</u>	<u>126.832</u>

Οι άλλοι χρεώστες το έτος 2003 αφορούν δάνειο εισπρακτέο από την εταιρία Τοκογλύφοι Α.Ε.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

9. ΦΟΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΕΠΤΕΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε στην πηγή από μερίσματα που προέρχονται από κέρδη των ετών 1995 και μετά, ανέρχεται στο ποσό των 5.490€. Ο φόρος αυτός θα συμψηφισθεί με το φόρο που θα παρακρατήσει η Εταιρία σε περίπτωση διανομής μερισμάτων σε περίοδο έξι ετών από την ημερομηνία που εισπράχθηκαν. Από το ποσό των 5.490€, 582€ μεταφέρεται μέχρι το 2005, 1.740€ μέχρι το 2006 1.130€ μέχρι το 2007 και 1.648 μέχρι το 2008.

10. ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΠΑΡΑΤΡΑΒΗΓΜΑΤΑ

Δεν υπάρχουν εξασφαλίσεις για τραπεζικά παρατραβήγματα κατά το 2004 για το λόγο ότι οι καταθέσεις στην τράπεζα υπερβαίνουν κατά πολύ τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

11. ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΑ

	2004	2003€€
Πιστωτές	950	950
Οφειλόμενα έξοδα	<u>7.626</u>	<u>585.546</u>
	<u>8.576</u>	<u>586.496</u>

Τα έξοδα οφειλόμενα περιλαμβάνουν αμοιβές για διοικητικές υπηρεσίες στους συμβούλους διαχειριστές της εταιρίας.

Οι πιστωτές και τα οφειλόμενα έξοδα είναι αποπληρωτέα εντός ενός έτους.

12. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΑ ΔΑΝΕΙΑ

	2004	2003€€
Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος	84.630	205.099
Δόσεις πληρωτέες σ' ένα έτος	<u>(84.630)</u>	<u>(153.156)</u>
	<u>-</u>	<u>51.943</u>

Το δάνειο ύψους 350.000€ είναι αποπληρωτέο με ισόποσες τριμηνιαίες δόσεις μέχρι το 2005.

Το δάνειο είναι εξασφαλισμένο με υποθήκες πάνω στα ακίνητα για επένδυση της Εταιρίας.

13. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

	2004	2003€€
Έκτακτη εισφορά για την άμυνα	4.275	2.141
Φόρος εισοδήματος	<u>-</u>	<u>(963)</u>
	<u>4.275</u>	<u>1.178</u>

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

14. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

	2004	2003€€
Προσωρινές διαφορές:		
Ακίνητα για επένδυση	<u>(240.809)</u>	<u>(61.732)</u>
Αναβαλλόμενη φορολογία σε:		
Ακίνητα για επένδυση		
- κτίρια * 23%	<u>(55.386)</u>	<u>(14.117)</u>
Ως ο ισολογισμός	<u>(55.386)</u>	<u>(14.117)</u>

Σύμφωνα με το άρθρο του περί επιβολής ειδικού τέλους επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών νόμου επιβάλλεται και εισπράττεται ειδικό χρηματιστηριακό τέλος προς 1% επί των πωλήσεων τίτλων για τα έτη 2003 και 2004. Σε συνδυασμό με την ψήφιση του άρθρου του περί φόρου εισοδήματος νόμου, η επιβολή φορολογίας για ετήσια κέρδη που προκύπτουν από πώληση τίτλων εγγεγραμμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών, καταργείται.

Δεν λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογία στην επένδυση σε συνδεδεμένη εταιρία καθώς η Εταιρία είναι σε θέση να ελέγξει τη διανομή των κερδών της συνδεδεμένης.

Συνεπώς η πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία στη διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής αξίας επενδύσεων, δεν υφίσταται, και η πρόβλεψη για το έτος είναι μηδέν.

Γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία στις προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από δραστηριότητες εκτός της εκμετάλλευσης επενδύσεων και πραγματοποιείται με συντελεστή 23% που αντιπροσωπεύει 20% για εταιρικό φόρο και 3% για έκτακτη εισφορά για την άμυνα. Στην περίπτωση της γης των ακινήτων για επένδυση η πρόβλεψη πραγματοποιείται με συντελεστή 20% που είναι ο φορολογικός συντελεστής του Φόρου Κεφαλαιουχικών Κερδών.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

15. ΑΚΙΝΗΤΑ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗ

Επαγγελματίες εκτιμητές διενέργησαν εκτίμηση της αξίας των ακινήτων για επένδυση στις 31 Δεκεμβρίου 2004, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή, όπου γίνεται επανεκτίμηση κάθε τρία έτη από το τέλος του έτους απόκτησής τους. Για σκοπούς υπολογισμού της αξίας της ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιήθηκαν ως βάση τόσο η επενδυτική μέθοδος όσο και η συγκριτική μέθοδος.

Εκτίμηση:	Οδός Χ €	Οδός Ψ €	Οδός Ω €	Σύνολο €
Πλεόνασμα / έλλειμμα έτους από επανεκτίμηση	(6.341)	22.000	152.000	167.659
Υπόλοιπο 31/12/2004	<u>74.000</u>	<u>267.000</u>	<u>387.000</u>	<u>728.000</u>
Υπόλοιπο 31/12/2003	<u>80.341</u>	<u>245.000</u>	<u>235.000</u>	<u>560.341</u>
Τιμή Κτήσης				
Υπόλοιπο 31/12/2004 και 2003	<u>80.341</u>	<u>246.400</u>	<u>231.200</u>	<u>557.941</u>

Το πλεόνασμα / έλλειμμα από επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, με βάση τη σχετική λογιστική αρχή. Κατά τη διάρκεια του έτους ποσό 167.659€ μεταφέρθηκε στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Έχει γίνει πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία με βάση την πρόθεση της Εταιρίας να συνεχίσει να εκμεταλλεύεται τα ακίνητα για επένδυση και να μην τα εκποιήσει.

Στις 31 Δεκεμβρίου 2004 υπήρχε Πρώτη Νομική Υποθήκη ύψους 520.000€ στα ακίνητα για επένδυση. Η υποθήκευση σχετίζεται με τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις στο τέλος του έτους (βλέπε σημείωση 27).

16. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΗ ΕΠΕΝΔΥΣΗ

	2004	2003€€
Επένδυση «Ευκαιρία Α.Ε.»	<u>455.666</u>	<u>455.666</u>

Κατά τη διάρκεια του 2003 η Εταιρία απέκτησε το 10% του μετοχικού κεφαλαίου της Ευκαιρίας Α.Ε. η οποία συστάθηκε τον Αύγουστο του 2003 με έδρα την Αθήνα.

Στις 26/11/2004 με την αποξένωση μέρους των δραστηριοτήτων της Ευκαιρίας Α.Ε. και την ανακατανομή των μετόχων της, η Εταιρία κατέληξε να κατέχει το 39% του μετοχικού κεφαλαίου της Ευκαιρίας Α.Ε. Το διοικητικό Συμβούλιο της εταιρία θεωρεί ότι δεν έχει αλλάξει η φύση της συγκεκριμένης επιχειρηματικής συμμετοχής.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

16. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΗ ΕΠΕΝΔΥΣΗ (συνέχεια)

Η κύρια δραστηριότητα της Ευκαιρίας Α.Ε. είναι η έρευνα και ο σχεδιασμός αναλογικών ολοκληρωμένων κυκλωμάτων και η ανάπτυξη άλλων παρεμφερών εφαρμογών της μικροηλεκτρονικής. Με βάση την εκτίμηση του Διοικητικού Συμβουλίου κατά το τέλος του έτους η εκτιμημένη αξία της επένδυσης δε διαφέρει σημαντικά από την τιμή κτήσης.

17. ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

	2004	2003€
Αδερφάκι Ε.Π.Ε.		
Κόστος επένδυσης	200.000	200.000
Εμπορική εύνοια	(80.464)	(80.464)
Μερίδιο ζημίας	(46.366)	(17.506)
Μερίδιο αποθεματικού συναλλαγματικής διαφοράς	3.945	-
Καθαρό συμφέρον	<u>77.115</u>	<u>102.030</u>
Δάνειο στη συνδεδεμένη εταιρία	588.650	542.826
Τόκοι δανείου για το έτος	<u>50.035</u>	<u>45.824</u>
	<u>638.685</u>	<u>588.650</u>
Σύνολο επένδυσης	<u>715.800</u>	<u>690.680</u>

Στις 13 Νοεμβρίου 2001 η Εταιρία απέκτησε 29,8% του μετοχικού κεφαλαίου της Αδερφάκι Ε.Π.Ε. Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2001 η εταιρία αύξησε το ποσοστό της σε 38,9%. Το ποσοστό της εταιρίας στην Αδερφάκι Ε.Π.Ε. ανήλθε στο 45,95% τον Μάρτιο του 2002. Η εταιρία Αδερφάκι Ε.Π.Ε. είναι ιδιωτική εταιρία εγγεγραμμένη στην Κύπρο της οποίας κύρια δραστηριότητα είναι η επένδυση στην εταιρία Φίλος Α.Ε., το εμπόριο πλαστικών καρτών και η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην Κύπρο και το εξωτερικό. Η Αδερφάκι Ε.Π.Ε. είναι η ιθύνουσα εταιρία της Φίλος Α.Ε. που ασχολείται με υπηρεσίες εκδόσεων – εκτυπώσεων υψηλής τεχνολογίας το εργοστάσιο της οποίας άρχισε παραγωγή το δεύτερο τρίμηνο του 2005.

Επίσης, κατά το 2001 η Εταιρία παραχώρησε δάνειο 400.000€ προς 8,5% στην Αδερφάκι Ε.Π.Ε. που είναι εξασφαλισμένο με ομόλογο κυμαινόμενης επιβάρυνσης στα περιουσιακά στοιχεία της Αδερφάκι Ε.Π.Ε. και προσωπικές εγγυήσεις των άλλων μετόχων της Αδερφάκι Ε.Π.Ε. Το δάνειο ανήλθε στις 500.000€ κατά τη διάρκεια του 2002 και είναι αποπληρωτέο σε τέσσερις ισόποσες ετήσιες δόσεις αρχίζοντας από τις 31 Δεκεμβρίου του 2003. Λόγω της καθυστέρησης στην αποπεράτωση του εργοστασίου δεν κατέστη δυνατή οποιαδήποτε αποπληρωμή μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του 2003.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**18. ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΥΝΟΙΑ**

	2004	2003€
Επένδυση στην Αδερφάκι Ε.Π.Ε.	<u>80.464</u>	<u>80.464</u>

Η εμπορική εύνοια που προέκυψε από την πιο πάνω επένδυση αναμένεται να διαγραφεί σε ισόποσες ετήσιες δόσεις στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής της. Η διαγραφή θα αρχίσει όταν το συγκρότημα της Αδερφάκι Ε.Π.Ε. ξεκινήσει τις εργασίες του, έτσι ώστε να επιτευχθεί η συσχέτιση στο λογαριασμό αποτελεσμάτων εσόδων και εξόδων που αφορούν την επένδυση στο πιο πάνω συγκρότημα.

19. ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

	2004	2003€
Εγκεκριμένο:		
14.000.000 μετοχές των 0,25€ η καθεμία	<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>
Εκδοθέν και πλήρως πληρωθέν:		
13.627.087 μετοχές των 0,25€ η καθεμία (2003:11.400.000 μετοχές των 0,25€ η καθεμία)	<u>3.406.772</u>	<u>2.850.000</u>

Στις 26 Ιουνίου 2004 εξασκήθηκαν 2.227.087 δικαιώματα αγοράς μετοχών που εκδόθηκαν με ημερομηνία 28 Ιουλίου 2003, στην τιμή των 0,40€ ανά μετοχή με ονομαστική αξία 0,25€ η καθεμία.

20. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

	2004	2003€
Αποθεματικό προσόδου:		
Υπόλοιπο 1 Ιανουαρίου	2.155.876	1.860.310
Ζημία / κέρδος έτους	<u>(3.827.083)</u>	<u>295.566</u>
	<u>(1.671.207)</u>	<u>2.155.876</u>
Αποθεματικό υπέρ το άρτιο:		
Υπόλοιπο 1 Ιανουαρίου	6.660.001	98.879
Έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-	6.650.000
Εξάσκηση δικαιωμάτων αγοράς μετοχών	334.063	-
Έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου	<u>(893)</u>	<u>(88.878)</u>
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου	<u>6.993.171</u>	<u>6.660.001</u>
Αποθεματικό αγοράς ιδίων μετοχών:		
Αγορά ιδίων μετοχών	<u>(277.350)</u>	-
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου	<u>(277.350)</u>	-
Αποθεματικό συναλλαγματικής διαφοράς:		
Μερίδιο συναλλαγματικής διαφοράς	<u>3.945</u>	-
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου	<u>3.945</u>	-
Σύνολο Αποθεματικών:	<u>5.048.559</u>	<u>8.815.877</u>

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**20. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (συνέχεια)**

Το αποθεματικό υπέρ το άρτιο, το αποθεματικό αγοράς ιδίων μετοχών και το αποθεματικό συναλλαγματικής διαφοράς δεν είναι διαθέσιμα για διανομή υπό μορφή μερίσματος.

Το αποθεματικό συναλλαγματικής διαφοράς περιλαμβάνει τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετάφραση των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής εταιρίας της συνδεδεμένης εταιρίας.

Στις 18 Απριλίου 2004 η Εταιρία προχώρησε στην αγορά ιδίων μετοχών με σκοπό τη στήριξη της τιμής τους καθώς το Διοικητικό Συμβούλιο είχε την άποψη ότι τα επίπεδα τιμών την ημερομηνία αυτή ήταν πολύ πιο κάτω από τη πραγματική αξία της μετοχής.

Το αποθεματικό αγοράς ιδίων μετοχών περιλαμβάνει το κόστος αγοράς ιδίων μετοχών από την Εταιρία. Στις 31 Δεκεμβρίου 2004 η Εταιρία κατείχε 429.734 ίδιες μετοχές ονομαστικής αξίας 0,25€ η καθεμία τις οποίες αγόρασε στη μέση τιμή των 0,64€ η καθεμία, οι οποίες αντιπροσωπεύουν το 3,15% του εκδομένου και πλήρως καταβληθέντος μετοχικού κεφαλαίου της Εταιρίας.

21. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Η (ζημία) / κέρδος ανά μετοχή αντιπροσωπεύει τη ζημία / κέρδος του έτους μετά τη φορολογία, που αντιστοιχεί στο μέσο αριθμό μετοχών με δικαίωμα συμμετοχής στο μέρισμα του έτους.

	2004	2003
Βασική ζημία / κέρδος ανά μετοχή:		
Ζημία / κέρδος που αναλογεί στους μετόχους (€)	<u>(3.827.083)</u>	<u>295.566</u>
Μέσος σταθμικός αριθμός μετοχών που ήταν εκδομένες κατά τη διάρκεια του έτους	<u>12.638.626</u>	<u>9.535.783</u>
Ζημία / κέρδος ανά μετοχή (λεπτά)	<u>(30,28)</u>	<u>3,10</u>
	2004	2003
Πλήρως κατανεμημένη ζημία / κέρδος ανά μετοχή:		
Ζημία / κέρδος που αναλογεί στους μετόχους (€)	<u>(3.827.083)</u>	<u>295.566</u>
Μέσος σταθμικός αριθμός μετοχών που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό της πλήρως κατανεμημένης ζημίας / κέρδους ανά μετοχή	<u>12.638.626</u>	<u>11.467.957</u>
Πλήρως κατανεμημένη ζημία / κέρδος ανά μετοχή (λεπτά)	<u>(30,28)</u>	<u>2,58</u>

Τα ΔΑΜ που εξασκήθηκαν στις 26 Ιουνίου 2004 δεν λήφθηκαν υπόψη στον υπολογισμό της πλήρως κατανεμημένης ζημίας ανά μετοχή αφού αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της ζημίας ανά μετοχή.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣΈτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004**22. ΜΕΤΟΧΟΙ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΥΝ ΠΕΡΑΝ ΤΟΥ 5% ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Οι μέτοχοι που κατείχαν πέραν του 5% του Μετοχικού Κεφαλαίου στις 31 Δεκεμβρίου:

	2004	2003%%
Άλφα Α.Ε.	31,67	21,80
Βήτα Α.Ε.	-	7,59
Γάμα Α.Ε.	7,85	8,88
Δέλτα Α.Ε.	5,00	-

Τα ποσοστά κατά την περίοδο μεταξύ 31 Δεκεμβρίου 2004 και τριάντα ημερών πριν από την ημερομηνία της ειδοποίησης για σύγκληση της Ετήσιας Γενικής Συνέλευσης ήταν ως ακολούθως:

	2004	2003%%
Άλφα Α.Ε.	31,67	21,80
Βήτα Α.Ε.	-	8,88
Γάμα Α.Ε.	7,85	8,03
Δέλτα Α.Ε.	5,00	-

23. ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΟΡΓΑΝΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Τα ποσοστά που κατείχε κατά κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα το κάθε μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, ο / η σύζυγος και τα ανήλικα τέκνα του στο κεφάλαιο της Εταιρίας στις 31 Δεκεμβρίου ήταν:

	2004	2003%%
Άγνωστος Χ	2,27	1,79
Άγνωστος Ζ	0,04	0,03
Άγνωστος Ψ	0,85	0,97
Άγνωστος Ω	-	-
Άγνωστος Ν	-	-

Τα ποσοστά κατά την περίοδο μεταξύ 31 Δεκεμβρίου 2004 και τριάντα ημερών πριν από την ημερομηνία της ειδοποίησης για σύγκληση της Ετήσιας Γενικής Συνέλευσης ήταν ως ακολούθως:

	2004	2003%%
Άγνωστος Χ	1,32	1,82
Άγνωστος Ζ	0,01	0,03
Άγνωστος Ψ	0,86	0,97
Άγνωστος Ω	-	-
Άγνωστος Ν	-	-

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

24. ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Κατά τη λήξη του οικονομικού έτους δεν υπήρχαν οποιεσδήποτε συμβάσεις μεταξύ της Εταιρίας και των οργάνων Διοίκησής της.

25. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Δεν υπήρχαν οποιαδήποτε σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα του Ισολογισμού.

26. ΔΙΚΑΙΕΣ ΑΞΙΕΣ

Οι δίκαιες αξίες των χρηματικών στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού της Εταιρίας είναι περίπου οι ίδιες που εμφανίζονται στα βιβλία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

27. ΑΝΕΙΛΗΜΜΕΝΕΣ / ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Στις 31 Δεκεμβρίου 2004 η Εταιρία είχε τις πιο κάτω ενδεχόμενες υποχρεώσεις:

➤ Ενεχυριάσεις μετοχών και υποθήκευση ακίνητης περιουσίας της Εταιρίας συνολικού ποσού 546.346€ σε σχέση με τραπεζικές διευκολύνσεις προς την Φίλος Α.Ε. Η Φίλος Α.Ε. είναι εξαρτημένη εταιρία της συνδεδεμένης εταιρίας Αδερφάκι Ε.Π.Ε.

➤ Μέτοχοι της εταιρίας καταχώρησης αγωγές εναντίον της Εταιρίας και άλλων προσώπων. Με τις πιο πάνω αγωγές απαιτείται ποσό 390.659€ πλέον τόκοι και έξοδα. Οι μέτοχοι αυτοί ισχυρίζονται ότι έχουν παραπλανηθεί από δηλώσεις που περιέχονται στο Ενημερωτικό Δελτίο της Εταιρίας για την εξάσκηση Δικαιωμάτων Προτίμησης τον Ιούλιο του 2003. Η Εταιρία αμφισβητεί τις εν λόγω απαιτήσεις και έχει δώσει οδηγίες στους δικηγόρους της συμβούλου όπως καταχωρήσουν

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004

28. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Κατά τη διάρκεια του 2004 η Εταιρία διεξήγαγε τις ακόλουθες πράξεις με συνδεδεμένα πρόσωπα:

Συγκρότημα εταιριών Επενδύσεις Trust :
- χρηματιστηριακές συναλλαγές

€

125.265

Η Επενδύσεις Trust, με βάση σχετική συμφωνία, διορίστηκε από τις 12 Οκτωβρίου 2001 ως διαχειριστής επενδύσεων των κεφαλαίων της Εταιρίας και παροχές υπηρεσιών υποστήριξης προς την Εταιρία, κάτω από τη γενική εποπτεία του Διοικητικού Συμβουλίου.

29. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Το κύριο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της Εταιρίας είναι οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις. Οι κύριες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της Εταιρίας είναι τα τραπεζικά παρατραβήγματα και δάνεια και οι άλλοι πιστωτές και έξοδα οφειλόμενα.

➤ Κίνδυνος επιτοκίων

Τα επιτόκια και οι όροι αποπληρωμής των δανείων της Εταιρίας παρουσιάζονται στις Σημειώσεις 11, 13 και 17 των οικονομικών καταστάσεων.

➤ Πιστωτικός κίνδυνος

Ο πιστωτικός κίνδυνος είναι περιορισμένος γιατί οι εμπορικοί χρεώστες παρουσιάζονται μετά την αφαίρεση προβλέψεων για επισφαλείς χρεώστες.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 1

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 1

(α) Ορισμένες τρέχουσες υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης το οποίο χρησιμοποιείται στο συνήθη λειτουργικό κύκλο π.χ. εμπορικά πληρωτές, ταξινομούνται ως τρέχουσες ακόμα και εάν είναι διακανονίσιμες 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Όταν ο συνήθης κύκλος δεν είναι ευκρινώς προσδιορίσιμος, θεωρείται ότι είναι 12 μήνες.

(β) Ορισμένες τρέχουσες υποχρεώσεις δεν είναι διακανονίσιμες ως μέρος του συνήθη λειτουργικού κύκλου, αλλά είναι διακανονίσιμες μέσα σε 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ή κατέχονται κυρίως για εμπορία π.χ. υπερανάλληψη τράπεζας, μερίσματα πληρωτέα κ.λ.π. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση και δεν είναι διακανονίσιμες μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού ταξινομούνται ως μακροπρόθεσμες εκτός και αν εφαρμόζονται οι πρόνοιες των παραγράφων (ε) & (στ) πιο κάτω.

(γ) Η οντότητα ταξινομεί τις χρηματοοικονομικές της υποχρεώσεις ως τρέχουσες εάν είναι διακανονίσιμες μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού ακόμα και εάν:

1) η αρχική διάρκεια τους ήταν πέραν των 12 μηνών και

2) μέσα στην περίοδο μετά τον Ισολογισμό (από την ημερομηνία Ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία που οι ΧΚ εγκρίνονται για έκδοση) επιτυγχάνεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιάταξης πληρωμών της υποχρέωσης

(δ) Εάν η οντότητα αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία υποχρέωση για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού βάσει μιας υφιστάμενης δανειακής διευκόλυνσης ταξινομεί την υποχρέωση ως μακροπρόθεσμη, ακόμα και εάν σε άλλη περίοδο θα ήταν πληρωτέα μέσα σε μια μικρότερη περίοδο. Όμως εάν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύληση της υποχρέωσης δεν είναι στην ευχέρεια

της οντότητας, (π.χ. δεν υπάρχει συμφωνία αναχρηματοδότησης) η προοπτική της αναχρηματοδότησης δεν λαμβάνεται υπόψη και η υποχρέωση ταξινομείται ως τρέχουσα.

(ε) Όταν μία οντότητα παραβαίνει ένα όρο μίας μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού πριν ή κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και ως επακόλουθο η υποχρέωση καθίσταται πληρωτέα σε πρώτη ζήτηση, η υποχρέωση ταξινομείται ως τρέχουσα ακόμα και εάν ο δανειστής συμφώνησε κατά την «περίοδο μετά τον Ισολογισμό» να μην ζητήσει άμεση πληρωμή ως αποτέλεσμα της παράβασης. Ο λόγος είναι διότι, την ημερομηνία του Ισολογισμού, η οντότητα δεν είχε άνευ όρων δικαίωμα να αναβάλει τον διακανονισμό για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία αυτή

(στ) όμως, μία υποχρέωση ταξινομείται ως μακροπρόθεσμη εάν ο δανειστής συμφώνησε μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού να δώσει μία περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, μέσα στην οποία η οντότητα πρέπει να αποκαταστήσει την παράβαση και μέσα στην οποία ο δανειστής δεν μπορεί να ζητήσει άμεση πληρωμή.

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

Α.Ε. = ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ

Γ.Α.Δ.Π. = ΓΕΝΙΚΑ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Δ.Κ.Ε. = ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

Δ.Δ.Π. = ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Δ.Π.Χ.Α. = ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Δ.Σ. = ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Ε.Γ.Λ.Σ. = ΕΝΙΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Ε.Ε.Δ.Π.Χ.Α. = ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Ε.Σ.Μ. = ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ

Ε.Ι.Κ. = ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Ε.Χ.Κ. = ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ζ.Α.Μ. = ΖΗΜΙΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Ι.Ε.Δ.Δ.Π. = ΙΔΡΥΜΑ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Κ.Α. = ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Κ.Α.Μ. = ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Κ.Ρ.Α. = ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

Λ.Ε. = ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

Δ.Π. = ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

Μ.Δ.Τ.Ρ. = ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Μ.Ε.Ε. = ΜΟΝΙΜΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΡΜΗΝΕΙΩΝ

Μ.Σ.Α.Σ.Μ. = ΜΕΣΟΣ ΣΤΑΘΜΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΩΝ ΣΥΝΗΘΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Ξ.Χ.Κ. = ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Ο.Κ.Ε. = ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

Σ.Δ.Δ.Π. = ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σ.Ε.Κ.Ε. = ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

Σ.Κ.Σ. = ΣΧΕΔΙΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ

Σ.Κ.Ω. = ΣΧΕΔΙΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΩΦΕΛΗΜΑΤΟΣ

Χ.Ε. = ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ

Χ.Κ. = ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Χ.Σ.Ε. = ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Χ.Υ. = ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ

W.A.V.C.O. = WEIGHTED AVERAGE COST (ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και την εμπορική και φορολογική νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές» Τόμος Α' και Β'
Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη

ΠΗΓΕΣ

A) Διαδίκτυο:

- www.hinet.gr
- www.soel.gr
- www.ifac.org
- www.hba.gr
- www.fee.be
- www.fasb.org
- www.soe.gr
- www.plaisio.gr

B) Μέσα ενημέρωσης:

Εφημερίδα «Κέρδος»

Περιοδικό «Ο Λογιστής»

