



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

---

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

---

Φοιτήτρια: Πάλλιου Αθηνά, Αριθμός Μητρώου: 6550

Εισηγήτρια: Κα Αντώνογλου Νεκταρία

**Ηράκλειο, Ιούνιος 2010**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- Τα ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	σελ. 3 – 5
- Εισαγωγή στα δημοσιευόμενα κείμενα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	σελ. 6 – 9
- Δ.Α.Π 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	σελ. 10 – 25
- Δ.Α.Π. 2 Αποθέματα	σελ. 26 – 33
- Δ.Α.Π. 3 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	σελ. 34
- Δ.Α.Π. 4 Λογιστική Αποσβέσεων	σελ. 35
- Δ.Α.Π. 5 Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις Οικονομικές Καταστάσεις	σελ. 36
- Δ.Α.Π. 6 Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών	σελ. 37
- Δ.Α.Π. 7 Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	σελ. 38- 46
- Δ.Α.Π. 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους	σελ. 47 – 50
- Δ.Α.Π. 9 Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης	σελ. 51
- Δ.Α.Π. 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού	σελ. 52 - 54
- Δ.Α.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	σελ. 55 – 60
- Δ.Α.Π. 12 Φόροι Εισοδήματος	σελ. 61 – 69
- Δ.Α.Π. 13 Εμφάνιση του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων	σελ. 70
- Δ.Α.Π. 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα	σελ. 71
- Δ.Α.Π. 15 Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών	σελ. 72
- Δ.Α.Π. 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις	σελ. 73 – 77
- Δ.Α.Π. 17 Μισθώσεις	σελ. 78 – 81
- Δ.Α.Π. 18 Έσοδα	σελ. 82 - 85
- Δ.Α.Π. 19 Παροχές σε Εργαζόμενους	σελ. 86 – 98
- Δ.Α.Π. 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης	σελ. 99 – 104
- Δ.Α.Π. 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	σελ. 105 – 109
- Δ.Α.Π. 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων	σελ. 110 – 117
- Δ.Α.Π. 23 Κόστος Δανεισμού	σελ. 118 – 119
- Δ.Α.Π. 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδόμενων Μερών	σελ. 120 – 124
- Δ.Α.Π. 25 Λογιστική των Επενδύσεων	σελ. 125

- Δ.Α.Π. 26 Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεων	σελ. 126
- Δ.Α.Π. 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές	σελ. 127 – 133
- Δ.Α.Π. 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενής Επιχειρήσεις	σελ. 134 – 139
- Δ.Α.Π. 29 Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	σελ. 140 – 141
- Δ.Α.Π. 30 Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων	σελ. 142 – 149
- Δ.Α.Π. 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες	σελ. 150 – 159
- Δ.Α.Π. 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση	σελ. 160 – 183
- Δ.Α.Π. 33 Κέρδη κατά Μετοχή	σελ. 184 – 190
- Δ.Α.Π. 34 Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση	σελ. 191 – 195
- Δ.Α.Π. 35 Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις	σελ. 196 – 200
- Δ.Α.Π. 36 Απομείωση Αξία Περιουσιακών Στοιχείων	σελ. 201 – 211
- Δ.Α.Π. 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	σελ. 212 – 221
- Δ.Α.Π. 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	σελ. 222 – 231
- Δ.Α.Π. 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση	σελ. 232 – 244
- Δ.Α.Π. 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα	σελ. 245 – 252
- Δ.Α.Π. 41 Γεωργία	σελ. 253 – 255
- ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ. 256

## ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1998)
2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (Εκδόθηκε το 1999 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
3. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1993 και έχει καταργηθεί)
4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1977)
5. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1994 και αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 1 το 1998)
6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ (Εκδόθηκε το 1973 και καταργήθηκε από το Δ.Λ.Π. 29 το 1994)
7. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Εκδόθηκε το 1992 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1994)
8. ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η' ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
9. ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
10. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1980)
11. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
12. ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1998)
13. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 1 το 1998)
14. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΣ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1998)
15. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1983)

16. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου)
17. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999)
18. ΕΣΟΔΑ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
19. ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999)
20. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1984)
21. ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
22. ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1999)
23. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995)
24. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1986)
25. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 40)
26. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1988)
27. ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1990)
28. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1990)
29. ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1990)
30. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1991)
31. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1992)
32. ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ (Εκδόθηκε το 1996 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1996)

33. ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1998)
34. ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999)
35. ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999)
36. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1999)
37. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1999)
38. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1999)
39. ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001)
40. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001)
41. ΓΕΩΡΓΙΑ (Εκδόθηκε το 2001 και ισχύει από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003)

# ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΜΕΝΑ ΚΕΙΜΕΝΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

### 1. Εισαγωγή

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Δ.Λ.Π.) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της Ε.Δ.Λ.Π..

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

- **Επίτροποι**

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- **Επιτροπές**

με τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερχομένων και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,
- να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
- να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό, και
- να τροποποιούν το καταστατικό.

### 2. Σκοποί της Ε.Δ.Λ.Π.

Οι σκοποί της Ε.Δ.Λ.Π. όπως τίθεται στο Καταστατικό της είναι:

- a) Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθούν την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθούν την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους, και
- b) Να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

### 3. Υποχρεώσεις των μελών της Ε.Δ.Λ.Π.

Τα μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της Ε.Δ.Λ.Π..

Να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:

Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.

Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και αν γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.

Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.

#### **4. Περιεχόμενο του όρου <<οικονομικές καταστάσεις>>**

Τα Δ.Λ.Π. αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος <<οικονομικές καταστάσεις>> περιλαμβάνει:

- τον Ισολογισμό
- την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- την Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Θέση
- το Προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις)

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής.

Η διοίκηση μιας τέτοιας επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με διαφορετικούς τρόπους, που αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π.

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις αυτές, την οποία και υποχρεούται να εκθέσει.

#### **5. Διεθνή και τοπικά λογιστικά Πρότυπα**

Ένα από τα αντικείμενα της Ε.Δ.Λ.Π. είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών.



Τα Δ.Λ.Π. που εκδίδονται από την Ε.Δ.Λ.Π. αναθεωρούνται συνεχώς, για να εφαρμόζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την Ε.Δ.Λ.Π. **δεν υπερισχύουν των τοπικών Προτύπων**, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της συγκεκριμένης χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της Ε.Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται **στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιαστική άποψη** στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται.

Όπου οι τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π., τα τοπικά μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π.

## **6. Πεδίο εφαρμογής των Προτύπων**

Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση *ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση εποχιακών θεμάτων.*

Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου.

Η εφαρμογή κάθε Προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο Πρότυπο ορίζεται το αντίθετο.

## **7. Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.**

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την Ε.Δ.Λ.Π. Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

α) Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία προορίζονται να υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα Σχέδιο επί του θέματος.

β) Το Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.

γ) Το εγκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.

δ) Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται.

ε) Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.

στ) Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της Ε.Δ.Λ.Π. μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.

ζ) Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

η) Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

## **8. Γλώσσα**

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή Προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την Ε.Δ.Λ.Π. στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του Συμβουλίου, για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των Προτύπων, ούτως ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

## **9. Το κύρος των Προτύπων**

Μεμονωμένα, ούτε η Ε.Δ.Λ.Π. ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π.

Η επιτυχία των προσπαθειών της Ε.Δ.Λ.Π. εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής του δικαιοδοσίας.

Σε πολλές χώρες του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα έχει μια αξιοπρέπεια και θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες.

Τα μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π., μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με τη πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

## Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το Πρότυπο εφαρμόζεται εξίσου, σε όλες τις επιχειρήσεις και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

Το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των μονάδων του δημόσιου τομέα. Επιχειρήσεις με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Ομοίως, επιχειρήσεις που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια και επιχειρήσεις των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (δηλ. κάποιες συλλογικές επιχειρήσεις) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- **Ανέφικτος:** Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η επιχείρηση δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.
- **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς:** (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:
  - (α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

- **Σημαντικός:** Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας. Οι σημειώσεις (το προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

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

### **3. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας επιχείρησης. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη Διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

(α) Τα περιουσιακά στοιχεία,

(β) Τις υποχρεώσεις,

(γ) Τα ίδια κεφάλαια,

(δ) Τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και,

(ε) Άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, και

(στ) Τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

### **4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) Ισολογισμό,
- (β) Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- (γ) Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
  - (i) Όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε
  - (ii) Τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου.
- (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών, και
- (ε) Σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

- (α) Των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί, της ανταπόκρισης της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της επιχείρησης για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,
- (β) Τις πηγές χρηματοδότησης της επιχείρησης και τη στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια, και
- (γ) Τους πόρους της επιχείρησης που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό.

Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές επιχειρήσεις επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε βιομηχανίες όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών.

## **5. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες..

Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Λ.Π. Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία επιχείρηση:

- (α) Επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8. Το Δ.Λ.Π. 8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης - καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση,
- (β) Παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,

(γ) Παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της επιχείρησης.

## **6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ**

### **ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ/ΕΞΟΔΩΝ**

Η επιχείρηση θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.

Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης.

## **7. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Το Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις.

Κάποιες φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Άλλα Πρότυπα επίσης, απαιτούν γνωστοποιήσεις. Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Προτύπου ή σε άλλο Πρότυπο, οι γνωστοποιήσεις αυτές θα εμφανίζονται είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών (αναλόγως), είτε στις σημειώσεις.

## **8. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

### **8.1 Διαχωρισμός κυκλοφορούντων / μη κυκλοφορούντων στοιχείων**

Η επιχείρηση θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της εκτός όταν μία παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις θα παρουσιάζονται γενικά κατά σειρά ρευστότητας.

Ανεξάρτητα από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσίασης, για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν εντός

α) δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού και

β) περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί μετά την πάροδο των δώδεκα μηνών.

Όταν η επιχείρηση παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα σαφώς εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης, η χωριστή κατάταξη των κυκλοφορούντων και των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην όψη του ισολογισμού, παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με το διαχωρισμό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που συνεχώς ανακυκλώνονται ως κεφάλαιο κίνησης, από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες δραστηριότητες της επιχείρησης. Αυτή η κατάταξη επίσης φανερώνει τα περιουσιακά στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα στον τρέχοντα κύκλο εκμετάλλευσης και τις υποχρεώσεις που οφείλεται να διακανονιστούν μέσα στην ίδια περίοδο.

Για κάποιες επιχειρήσεις, όπως είναι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η παρουσίαση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά αύξουσα ή φθίνουσα σειρά ρευστότητας παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική από την παρουσίαση κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων διότι η επιχείρηση δεν παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε καθαρά εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης.

Η επιχείρηση επιτρέπεται να παρουσιάσει κάποια περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με τη χρήση της κατάταξης κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων και κάποια άλλα με τη σειρά ρευστότητάς τους όταν αυτό εξασφαλίζει την αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Η ανάγκη μιας μικτής βάσης για τους σκοπούς της παρουσίασης μπορεί να προκύψει όταν η επιχείρηση έχει διαφοροποιημένες δραστηριότητες.

Πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες λήξης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μιας επιχείρησης. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τις εμπορικές και άλλες απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τις εμπορικές υποχρεώσεις και άλλους πληρωτέους λογαριασμούς. Άσχετα αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία, είναι επίσης χρήσιμη η παροχή πληροφοριών για την αναμενόμενη ημερομηνία ρευστοποίησης και διακανονισμού των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως είναι τα αποθέματα και οι προβλέψεις. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων, που αναμένεται να ρευστοποιηθεί σε χρόνο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

## **8.2 Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία**

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:

- (α) Αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης,
- (β) Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- (γ) Αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, ή
- (δ) Είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού. Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα.

Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

Ο κύκλος εκμετάλλευσης της επιχείρησης είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της επιχείρησης δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών. Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις) που πωλούνται, αναλώνονται ή ρευστοποιούνται στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς και το κυκλοφορούν τμήμα των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών μέσων.

## **8.3 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις**

Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

- (α) Αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης,
- (β) Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- (γ) Αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (δ) Η επιχείρηση δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί και κάποια δεδουλευμένα κόστη μισθοδοσίας και λοιπές δαπάνες εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες



υποχρεώσεις, ακόμη και αν οφείλεται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της επιχείρησης δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών.

Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δε διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή διακατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς. Παραδείγματα αποτελούν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις και το βραχυπρόθεσμο τμήμα των μη βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλοι μη εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση (δηλ. δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης) και δεν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Η επιχείρηση κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αυτές ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και στην περίπτωση που:

- (α) Η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών, και
- (β) Ολοκληρώνεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή επαναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.

Αν μία επιχείρηση αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σύμφωνα με υφιστάμενο πιστοδοτικό όριο, κατατάσσει την υποχρέωση ως μη βραχυπρόθεσμη, ακόμη και αν θα έληγε σε μικρότερο χρονικό διάστημα διαφορετικά. Ωστόσο, όταν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύλιση δεν είναι στην ευχέρεια της επιχείρησης, η δυνατότητα αναχρηματοδότησης δε λαμβάνεται υπόψη και η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη.

Όταν μία επιχείρηση αθετεί μία δέσμευση που απορρέει από μακροπρόθεσμη συμφωνία δανεισμού την ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού ώστε η υποχρέωση να καθίσταται άμεσα εξοφλήσιμη, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής έχει συμφωνήσει, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης. Η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη επειδή, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.

Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μη βραχυπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφωνήσει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει

τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η επιχείρηση μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δε δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση.

Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα πληρούν τις προϋποθέσεις για γνωστοποίηση ως μη διορθωτικά γεγονότα.

#### **8.4 Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του Ισολογισμό**

Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον:

(α) Πρόσθετες θέσεις, όταν ένα άλλο Δ.Λ.Π. απαιτεί ξεχωριστή παρουσίαση στον πίνακα του ισολογισμού ή όταν το μέγεθος, η φύση ή η λειτουργία ενός στοιχείου είναι τέτοια, ώστε μία ξεχωριστή εμφάνιση θα βοηθούσε στην παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης με τρόπο ακριβοδίκαιο και

(β) Περιγραφές που χρησιμοποιούνται και διάταξη των στοιχείων που μπορεί να τροποποιηθούν ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και των συναλλαγών της, για να παρέχουν πληροφορίες που είναι αναγκαίες για μια συνολική αντίληψη της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει επίσης συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:

(α) Τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση, και

(β) Υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση.

Επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού όταν μία τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Όταν μία επιχείρηση παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της, δεν θα εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (υποχρεώσεις), στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων).

Αυτό το Πρότυπο δεν περιγράφει την τάξη ή τη μορφή με την οποία τα στοιχεία πρέπει να παρουσιάζονται. Παρέχει απλώς έναν κατάλογο στοιχείων, που είναι επαρκώς διαφορετικά στο είδος ή στη λειτουργία, ώστε να δικαιολογούν ιδιαίτερη παρουσίαση στην όψη του ισολογισμού.

Επιπρόσθετα:

(α) Συγκεκριμένα κονδύλια συμπεριλαμβάνονται όταν το μέγεθος, το είδος ή η λειτουργία ενός στοιχείου ή συνάθροιση ομοίων στοιχείων είναι τέτοια που η ιδιαίτερη παρουσίαση είναι συναφής προς μία κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, και

(β) Οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη ή συνάθροιση των όμοιων στοιχείων μπορεί να τροποποιηθούν ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και των συναλλαγών της, για να παρέχουν πληροφορίες που είναι συναφείς για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα δύναται να τροποποιήσει τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να παρέχει πληροφορίες σχετικές προς τις δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

Η απόφαση αν τα πρόσθετα στοιχεία θα παρουσιάζονται ιδιαίτερα βασίζεται σε μία εκτίμηση:

(α) Του είδους και της ρευστότητας των περιουσιακών στοιχείων,

(β) Της λειτουργίας των περιουσιακών στοιχείων εντός της επιχείρησης, και

(γ) Των ποσών, του είδους και του χρονοδιαγράμματος των υποχρεώσεων.

Η χρήση διαφορετικών βάσεων αποτίμησης για διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων υποδηλώνει ότι διαφέρει το είδος ή η λειτουργία τους και συνεπώς ότι πρέπει να παρουσιάζονται ως ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά.

## **8.5 Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του Ισολογισμού είτε στις σημειώσεις**

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Οι ταξινομήσεις θα ποικίλουν για κάθε στοιχείο, π.χ.:

(α) Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων διαχωρίζονται σε κατηγορίες,

(β) Οι απαιτήσεις διαχωρίζονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες, σε εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών, σε προπληρωμές και άλλα ποσά,

(γ) Τα αποθέματα υποταξινομούνται, σε ταξινομήσεις όπως εμπορεύματα, προμήθειες παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και τελικά προϊόντα,

(δ) Οι προβλέψεις διαχωρίζονται σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους και άλλα στοιχεία, και

(ε) Το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά διαχωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες όπως εκείνες του καταβεβλημένου κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και του αποθεματικού.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις:

(α) Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:

(i) Τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών,

- (ii) Τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν ολοσχερώς εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί,
  - (iii) Την αξία στο άρτιο κατά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν αξία στο άρτιο,
  - (iv) Συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος της περιόδου,
  - (v) Τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν σε εκείνη την κατηγορία μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στη διανομή των μερισμάτων και την αποπληρωμή του κεφαλαίου,
  - (vi) Μετοχές της επιχείρησης, που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς, και
  - (vii) Μετοχές που διατηρούνται προς έκδοση, σύμφωνα με δικαιώματα προαίρεσης και συμβάσεις για την πώληση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών όρων και των ποσών.
- (β) Περιγραφή του είδους και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.

Μια επιχείρηση χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, όπως ένας συνεταιρισμός θα γνωστοποιεί πληροφορίες, που δείχνουν τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου σε κάθε κατηγορία συμμετοχής καθώς και τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν στην κάθε κατηγορία δικαιωμάτων.

## **8.7 Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων**

### **8.7.1 Κέρδος ή ζημία περιόδου**

Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία εκτός αν κάποιο Πρότυπο απαιτεί διαφορετικά.

Κανονικά, όλα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζονται σε μία περίοδο συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία. Σε αυτό περιλαμβάνονται οι επιδράσεις των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις. Όμως, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου ειδικά στοιχεία αποκλείονται από το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου.

## **8.8 Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων**

Η όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:

- (α) Έσοδα,
- (β) Χρηματοοικονομικά κόστη,
- (γ) Μεριδίο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- (δ) Έξοδο φόρου,
- (ε) Ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από το σύνολο:
  - (i) Του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων, και

(ii) Του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπέισα δραστηριότητα.

(στ) Κέρδος ή ζημία.

Τα ακόλουθα ποσά θα γνωστοποιούνται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ως επιμερισμοί του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου:

(α) Κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα συμφέροντα μειοψηφίας, και

(β) Κέρδος ή ζημία που αναλογεί σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

Επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα θα παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν μία τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής επίδοσης της επιχείρησης.

Επειδή τα αποτελέσματα των διάφορων δραστηριοτήτων της επιχείρησης, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα διαφέρουν σε συχνότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα, η γνωστοποίηση των στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης βοηθά στην κατανόηση της επιτευχθείσας χρηματοοικονομικής επίδοσης και στην εκτίμηση των μελλοντικών αποτελεσμάτων. Πρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια περιλαμβάνονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη των στοιχείων τροποποιούνται, όταν αυτό είναι απαραίτητο για να αποσαφηνιστούν οι παράγοντες της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν την σημαντικότητα και το είδος και τη λειτουργία των συνθετικών στοιχείων των εσόδων και των δαπανών.

Η επιχείρηση δε θα παρουσιάζει στοιχεία των εσόδων και των δαπανών ως έκτακτα κονδύλια, είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις.

### **8.9 Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού α-ποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις (προσάρτημα)**

Όταν τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών είναι σημαντικά, το είδος και τα ποσά τους θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Οι περιπτώσεις που θα έδιναν αφορμή για ξεχωριστή γνωστοποίηση των στοιχείων των εσόδων και των δαπανών περιλαμβάνουν:

(α) Την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων υποτιμήσεων,

(β) Την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης,

(γ) Διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(δ) Διαθέσεις επενδύσεων,

(ε) Διακοπέισες δραστηριότητες

(στ) Νομικοί διακανονισμοί, και

(ζ) Άλλες αναστροφές προβλέψεων.

Η επιχείρηση θα παρουσιάζει ανάλυση των δαπανών με τη χρήση ταξινόμησης που βασίζεται είτε στο είδος των δαπανών είτε στη λειτουργία τους στην επιχείρηση, αναλόγως της ταξινόμησης που παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική.

Οι δαπάνες υποταξινομούνται ώστε να επισημάνουν μία σειρά στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε σταθερότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα. Η ανάλυση αυτή παρέχεται σε μία εκ των δύο κατωτέρων μορφών.

Η πρώτη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων. Οι δαπάνες συναθροίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το είδος τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, κόστη μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και κόστη διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών εντός της επιχείρησης. Η μέθοδος αυτή δύναται να είναι απλή στην εφαρμογή της επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των δαπανών στις λειτουργικές κατατάξεις. Ένα παράδειγμα κατάταξης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των κατά είδος εξόδων, έχει ως ακολούθως:

Έσοδα X

Άλλα έσοδα, X

Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και στην παραγωγή σε εξέλιξη X

Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών X

Κόστος παροχών σε εργαζόμενους X

Δαπάνες αποσβέσεων X

Άλλες δαπάνες, X

Σύνολο δαπανών (X)

Κέρδος X

Η δεύτερη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος κατηγορίας εξόδου ή του «κόστους πωληθέντων» και κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους ως μέρος του κόστους πωλήσεων, ή για παράδειγμα του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Κατ' ελάχιστο, με τη χρήση αυτής της μεθόδου η επιχείρηση γνωστοποιεί το κόστος πωληθέντων της ξεχωριστά από άλλες δαπάνες. Αυτή η μέθοδος συχνά παρέχει στους χρήστες πιο σχετικές πληροφορίες από ότι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων, αλλά ο επιμερισμός του κόστους στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης. Ένα παράδειγμα κατάταξης με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου έχει ως ακολούθως:

Έσοδα X

Κόστος πωληθέντων (X)

Μικτό κέρδος X

Άλλα έσοδα, X

Κόστος διάθεσης (X)

Έξοδα διοικητικής λειτουργίας (X)

Άλλες δαπάνες, (X)

Κέρδος X

Οι επιχειρήσεις που κατατάσσουν τις δαπάνες κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούν πρόσθετες πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών, συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες αποσβέσεων και το κόστος των παροχών σε εργαζομένους.

Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους της κατηγορίας εξόδου ή των κατά είδος δαπανών εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και κλαδικούς παράγοντες όσο και από το είδος της επιχείρησης. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μια ένδειξη του κόστους εκείνου που αναμένεται να επηρεάζεται, άμεσα ή έμμεσα, από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της επιχείρησης. Επειδή, κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους επιχειρήσεων, το Πρότυπο απαιτεί από τη διοίκηση να επιλέξει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση. Όμως, επειδή οι πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί, στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκε ως διανομή σε κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό κατά μετοχή

#### **8.10 Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων**

Η επιχείρηση θα παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων η οποία θα φέρει τις ακόλουθες πληροφορίες στην όψη της:

(α) Κέρδος ή ζημία περιόδου,

(β) Κάθε στοιχείου έσοδο και δαπάνης της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα, αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,

(γ) Συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας, και

δ) Μία κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

Η επιχείρηση θα παρουσιάσει επίσης, είτε στην όψη της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις:

(α) Τα ποσά των συναλλαγών με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι, που απεικονίζουν ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών,

(β) Το υπόλοιπο του κέρδους εις νέον (δηλ. το σωρευμένο κέρδος ή ζημία) στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου, και

(γ) Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερομένων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης μεταξύ δυο ημερομηνιών ισολογισμού αντανακλούν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου. Εκτός των μεταβολών που προκύπτουν από συναλλαγές με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την μετοχική ιδιότητά τους (όπως εισφορές κεφαλαίου, επαναγορές των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης και μερισμάτων) και κόστη συναλλαγών που σχετίζονται άμεσα με τις συναλλαγές αυτές, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο αντιπροσωπεύει τα συνολικά έξοδα και τις συνολικές δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών, που δημιουργούνται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά την περίοδο εκείνη (άσχετα αν εκείνα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία ή απευθείας στις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων).

Το Πρότυπο απαιτεί κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο να περιλαμβάνεται στο κέρδος ή την ζημία. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες (όπως οι αυξήσεις ή μειώσεις αναπροσαρμογών, συγκεκριμένες συναλλαγματικές διαφορές, κέρδη ή ζημίες κατά την επανεκτίμηση διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα αναλογούντα ποσά τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου) να αναγνωρίζονται απευθείας στις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων. Δεδομένου ότι είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών στην εκτίμηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης της επιχείρησης μεταξύ δύο ημερομηνιών ισολογισμών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την παρουσίαση μιας κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που επισημαίνει τα συνολικά έσοδα και τις συνολικές δαπάνες μιας επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

### **8.11 Κατάσταση ταμιακών ροών**

Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές.

## **9. ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

Μια επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της να αξιολογήσουν τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου. Τέτοιες πληροφορίες είναι:



(α) Ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου, περιλαμβανομένων των εξής (χωρίς, ωστόσο, να περιορίζεται σε αυτά):

- (i) Περιγραφή των στοιχείων που διαχειρίζεται ως κεφάλαιο,
  - (ii) Όταν η επιχείρηση υπόκειται σε έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις, τον χαρακτήρα των απαιτήσεων αυτών και τον τρόπο με τον οποίο ενσωματώνονται στη διαχείριση του κεφαλαίου, και
  - (iii) Τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνει τους στόχους της όσον αφορά τη διαχείριση του κεφαλαίου.
- (β) Συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με τα στοιχεία τα οποία διαχειρίζεται ως κεφάλαιο. Ορισμένες επιχειρήσεις θεωρούν ορισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (π.χ. ορισμένες μορφές χρέους μειωμένης εξασφάλισης) ως μέρος του κεφαλαίου. Άλλες επιχειρήσεις θεωρούν ότι το κεφάλαιο δεν περιλαμβάνει ορισμένα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων (π.χ. στοιχεία προερχόμενα από αντισταθμίσεις χρηματορροών).
- (γ) Οποιοσδήποτε μεταβολές στα στοιχεία (α) και (β) από την προηγούμενη περίοδο.
- (δ) Εάν, κατά την διάρκεια της περιόδου, συμμορφώθηκε με οποιεσδήποτε έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις στις οποίες υπόκειται.
- (ε) Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν συμμορφώθηκε με τέτοιες έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις, τις συνέπειες της μη συμμόρφωσής της.

Οι εν λόγω γνωστοποιήσεις βασίζονται σε πληροφορίες παρεχόμενες ενδοεταιρικά στο ανώτερο διευθυντικό προσωπικό της επιχείρησης.

Μια επιχείρηση δύναται να διαχειρίζεται κεφάλαια με διάφορους τρόπους και να υπάγεται σε περισσότερες διαφορετικές κεφαλαιακές απαιτήσεις.

## **10. ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα εντός των σημειώσεων:

- (α) Το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό κατά μετοχή, και
- (β) Τα ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών δεν έχουν αναγνωριστεί.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες:

- (α) Την έδρα και τη νομική μορφή της επιχείρησης, τη χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας),
- (β) Μια περιγραφή του είδους των εργασιών της επιχείρησης και των κυριοτέρων δραστηριοτήτων της, και
- (γ) Την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου.

## **11. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ**

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

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

## Αποθέματα

### 1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

- (α) Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών,
- (β) Χρηματοοικονομικά μέσα, και
- (γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

- (α) Παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.
- (β) Διαπραγματευτές - μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Οι διαπραγματευτές - μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή - μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Αποθέματα είναι** περιουσιακά στοιχεία:

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

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

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

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μία επιχείρηση αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλάγουν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την επιχείρηση ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών.

### 3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

#### 3.1 Κόστος αγοράς

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

### 3.2 Κόστος μεταποίησης

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

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντος. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

### **3.3 Λοιπές δαπάνες**

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

- (α) Υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους,
- (β) Κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
- (γ) Γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση, και
- (δ) Κόστος πώλησης.

Μία επιχείρηση μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

### **3.4 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες**

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

### **3.4 Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

Αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

### **3.5 Τεχνικές αποτίμησης του κόστους**

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει

υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

### **3.6 Τύποι προσδιορισμού του κόστους**

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

Το κόστος των αποθεμάτων, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου First In First Out (FIFO) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την επιχείρηση. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα μπορεί να διαφέρει από τη χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Η μέθοδος FIFO προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν η παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί

να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης.

### **3.7 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως, για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού λειτουργικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

### **3.8 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.**

Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν



αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

#### **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- (α) Τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- (β) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην επιχείρηση,
- (γ) Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
- (δ) Το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (ε) Το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- (στ) Το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- (ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων και,
- (η) Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν

προηγούμενως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της επιχείρησης μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

Κάποιες επιχειρήσεις υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημιές που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η επιχείρηση παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

## **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3**  
**Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4**

**Λογιστική Αποσβέσεων**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ ΚΑΙ**

**ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΕΙ ΑΠΟ ΤΑ:**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16**

**Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις,**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22**

**Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων**

**&**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38**

**Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5**

**Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις  
Οικονομικές Καταστάσεις**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΕΙ ΑΠΟ ΤΟ:**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1**

**Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6**

**Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ ΚΑΙ ΕΧΕΙ**

**ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΕΙ ΑΠΟ ΤΟ:**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29**

**Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές  
Οικονομίες**

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

## Καταστάσεις Ταμιακών Ροών

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

Σκοπός του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Προτύπου και να την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο, για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της επιχείρησης, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητές τους, να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Ταμιακά διαθέσιμα:** είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.
- **Ταμιακά ισοδύναμα:** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

- **Ταμιακές ροές:** νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.
- **Επιχειρηματικές δραστηριότητες:** είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.
- **Επενδυτικές δραστηριότητες:** είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.
- **Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες:** είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.
- **Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα:** τα ταμιακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμιακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμιακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμιακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμιακό ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμιακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοοικονομική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι υπεραναλήψεις που είναι εξοφλητέες όταν ζητηθούν, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην Τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).

Οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμιακής διαχείρισης μιας επιχείρησης μάλλον παρά μέρος των επιχειρηματικών, επενδυτικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων της. Η ταμιακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμιακού πλεονάσματος.

### **3. ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ**

Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των



συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων επιχειρήσεων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Πληροφορίες για τις προηγούμενες ταμιακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών. Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμιακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

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

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

Μια επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών διαθέσιμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμιακές ροές που διαφέρουν στο τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμιακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο, το στοιχείο του τόκου μπορεί να καταταγεί ως επιχειρηματική δραστηριότητα και το στοιχείο του κεφαλαίου ως χρηματοοικονομική δραστηριότητα.

##### **4.1 Επιχειρηματικές δραστηριότητες**

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης - κλειδί της έκτασης στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της επιχείρησης, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόβλεψη μελλοντικών επιχειρηματικών ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά

από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παραδείγματα ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι:

- (α) Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
- (β) Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- (γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- (δ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους.
- (ε) Εισπράξεις και πληρωμές τοις μετρητοίς μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- (στ) Πληρωμές τοις μετρητοίς ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.
- (ζ) Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Μερικές συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου παγίου, μπορεί να δημιουργήσουν ένα κέρδος ή μία ζημία, που συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Ωστόσο, οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.

Μία επιχείρηση μπορεί να κατέχει αξιόγραφα και δάνεια για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε ειδικώς για μεταπώληση. Συνεπώς, ταμιακές ροές προερχόμενες από την αγορά και πώληση τέτοιων αξιόγραφων κατατάσσονται ως επιχειρηματικές δραστηριότητες. Ομοίως, ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα δημιουργίας εσόδων αυτής της επιχείρησης.

## 4.2 Επενδυτικές δραστηριότητες

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

- (α) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.
- (β) Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- (γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε

κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

(δ) Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

(ε) Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα).

(στ) Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).

(ζ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

(η) Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Όταν μία σύμβαση λογιστικοποιείται για αντιστάθμιση μιας συγκεκριμένης θέσεως, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμιακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

#### **4.3 Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες**

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι:

(α) Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.

(β) Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.

(γ) Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.

(δ) Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.

(ε) Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

### **5. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:

- (α) Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της επιχείρησης.
- (β) Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών είναι:

- (α) Η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας,
- (β) Κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια επιχείρηση επενδύσεων και
- (γ) Μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό των ιδιοκτητών και αποδόθηκαν σε αυτούς.
- (δ) Ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών.
- (ε) Αγορά και πώληση επενδύσεων.
- (στ) Λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα, αυτός που έχει μία περίοδο τρίμηνης λήξης ή μικρότερη.

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από κάθε μία από τις ακόλουθες δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:

- (α) Εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης.
- (β) Οι ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων από άλλα πιστωτικά ιδρύματα.
- (γ) Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων.

## **6. ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ**

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να αναγνωρίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.

Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του νομίσματος αυτού και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμιακές ροές. Όμως, η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν καταχωρηθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

## **7. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ**

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να κατατάσσονται ως προερχόμενες από επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, όπως αρμόζει κατά περίπτωση και να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια εμφανίζονται στην κατάσταση ταμιακών ροών ξεχωριστά, ως προερχόμενες από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ώστε να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιληφθούν τη φύση τους και την επίδρασή τους στις παρούσες και μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι επιπρόσθετες των ξεχωριστών γνωστοποιήσεων του είδους και του ποσού των έκτακτων κονδυλίων.

## **8. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ**

Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως επιχειρηματικές ή επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών, είτε έχει καταχωρηθεί ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί.

Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες επιχειρήσεις. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις επιχειρηματικές ταμιακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν τα κόστη εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να καταβάλει μερίσματα από τις επιχειρηματικές ταμιακές ροές.

## **9. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές

δραστηριότητες, εκτός αν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασόμενες στην κατάσταση ταμιακών ροών στις επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα σχετιζόμενο προς τις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατο να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμιακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, τότε οι ταμιακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

## **10. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**

Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ότι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

Μια επιχείρηση που παρουσιάζει τα δικαιώματά της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Μια επιχείρηση που παρουσιάζει ένα τέτοιο δικαίωμα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμιακών ροών τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, καθώς και τις διανομές και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

## **11. ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από μια επιχείρηση, δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας επιχείρησης. Συνιστάται η

παράθεση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:

(α) Τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων.

(β) Τα συνολικά ποσά των ταμιακών ροών από κάθε μία από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που σχετίζονται με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, τα οποία εμφανίζονται με τη χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης.

(γ) Το συνολικό ποσό των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμιακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα.

(δ) Το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες για κάθε αναφερόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό προς παρουσίαση τομέα.

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα και των ταμιακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέπει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητάς της. Μια επιχείρηση που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητάς της, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική κερδοφορία, χάριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής (μερισμάτων) στους ιδιοκτήτες.

Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμιακών ροών επιτρέπει στους χρήστες να έχουν μια καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμιακών ροών της επιχείρησης, ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμιακών ροών.

## **12. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1994.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

## Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως,

### Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους

#### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.

#### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Λογιστικές πολιτικές:** είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- **Η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης:** είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή το ποσό της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και, κατά συνέπεια, δεν είναι διορθώσεις λαθών.
- **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.):** είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:
  - (α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,
  - (β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και
  - (γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).
- **Σημαντικό:** Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το



μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

- **Λάθη προγενέστερων περιόδων:** είναι παραλείψεις και κακές διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

(α) Ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση, και

(β) Θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις ή κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

- **Αναδρομική εφαρμογή:** είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

- **Αναδρομική επαναδιατύπωση:** είναι η διόρθωση της αναγνώρισης, διατύπωσης και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως αν το λάθος της προγενέστερης περιόδου δεν είχε γίνει ανέφικτος. Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η επιχείρηση δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση. Για μία συγκεκριμένη περίοδο, είναι ανέφικτη η εφαρμογή μεταβολής σε λογιστική πολιτική αναδρομικά ή η αναδρομική επαναδιατύπωση για διόρθωση λάθους αν:

(α) Οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,

(β) Η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο, ή

(γ) Η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί αξιολογές εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων αυτών που:

(i) Να παρέχει ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) της αναγνώρισης, αποτίμησης ή γνωστοποίησης των ποσών, και

(ii) Θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση από άλλες πληροφορίες.

- **Μελλοντική εφαρμογή μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αναγνώρισης της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης,** αντίστοιχα, είναι:

(α) Η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής, και

(β) Η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

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

των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

### **3. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ**

Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:

- (α) Των επισφαλών απαιτήσεων,
- (β) Των απαξιωμένων αποθεμάτων,
- (γ) Της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,
- (δ) Των ωφέλιμων ζωών ή του αναμενόμενου ρυθμού κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, και
- (ε) Των υποχρεώσεων εγγύησης.

Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δε βλάπτει την αξιοπιστία τους.

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

Μία αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης αποτίμησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία της:

- (α) Περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή, ή
- (β) Της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

Στην έκταση που η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.

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

ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο. Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που εμπεριέχει ένα αποσβέσιμο στοιχείο, επιδρά στη δαπάνη απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και κάθε μελλοντικής περιόδου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το αποτέλεσμα της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

#### **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους, εκτός από τη γνωστοποίηση της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους όταν δεν είναι εφικτή η εκτίμηση της επίδρασης αυτής.

Αν το ποσό της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους δε γνωστοποιείται επειδή είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

#### **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 9**

**Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΕΙ ΑΠΟ ΤΟ:**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38**

**Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

## Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

### 1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

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

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

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

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- **Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:** είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν:

(α) Εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού), και

(β) Εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού).

Η διαδικασία που περιλαμβάνεται στην έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων θα ποικίλει ανάλογα με τη δομή της διοίκησης, τις νομοθετικές διατάξεις και τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

Σε μερικές περιπτώσεις, μια επιχείρηση χρειάζεται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της στους μετόχους της για έγκριση, μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεών της. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση κατά την ημερομηνία της έκδοσης, όχι κατά την ημερομηνία που οι μέτοχοι εγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

### **3. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

#### **3.1 Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση**

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

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

#### **3.2 Ενημέρωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού**

Αν η επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών.

Σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημέρωσης των γνωστοποιήσεων είναι, όταν αποδείξεις καθίστανται διαθέσιμες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

Αν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι σημαντικά, η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που παίρνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, μία επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:

- (α) Τη φύση του γεγονότος, και
- (β) Μία εκτίμηση της οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

Ακολουθούν παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού που κατά γενικό κανόνα θα απαιτούσαν γνωστοποίηση:

- (α) Μία μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ή η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής,
- (β) Ανακοίνωση προγράμματος διακοπής μιας εκμετάλλευσης,

- (γ) Η καταστροφή μιας μεγάλης μονάδας παραγωγικής από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (δ) Η ανακοίνωση ή έναρξη υλοποίησης μιας αναδιάρθρωσης μεγάλης κλίμακας,
- (ε) Μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικές συναλλαγές κοινών μετοχών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (στ) Ανώμαλα ευρείες μεταβολές μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες,
- (ζ) Μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που θεσμοθετούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, οι οποίοι επιδρούν ουσιαστικά στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις φόρου:
- (i) Ανάλυση σημαντικών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων, για παράδειγμα, με την παραχώρηση σημαντικών εγγυήσεων.
- (i) Έναρξη σημαντικής αντιδικίας που προκύπτει αποκλειστικά από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### **4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11

## Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

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

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Σύμβαση κατασκευής έργου:** είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.
- **Σύμβαση σταθερής τιμής:** είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.
- **Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής:** είναι μία σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή αλλιώς καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός απλού έργου, όπως μιας γέφυρας, ενός κτιρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου, ενός πλοίου ή μιας σήραγγας. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί επίσης να διέπει την κατασκευή ενός πλήθους περιουσιακών στοιχείων, που είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους. Παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων περιλαμβάνουν τις



συμβάσεις κατασκευής διυλιστηρίων και άλλων πολύπλοκων τμημάτων εγκαταστάσεων ή εξοπλισμού.

Για τους σκοπούς του Προτύπου, οι συμβάσεις κατασκευής έργων περιλαμβάνουν:

(α) Συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα, οι συμβάσεις για υπηρεσίες διεύθυνσεως έργων και αρχιτέκτονας.

(β) Συμβάσεις για την κατεδάφιση ή την αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, ύστερα από μία κατεδάφιση.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων καταρτίζονται με διάφορους τρόπους, οι οποίοι, για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ταξινομούνται ως "συμβάσεις σταθερής τιμής" και "συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής". Μερικές συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά αμοιτέρων των πιο πάνω τύπων σύμβασης, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής με προσυμφωνημένη μέγιστη τιμή.

### **3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ**

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και συμβατικό κόστος που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο.

Στην περίπτωση της "σύμβασης σταθερής τιμής" το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) Το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,

(β) Αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,

(γ) Τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα και,

(δ) Το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στην περίπτωση της "σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής" το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) Αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και

(β) Το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν το κόστος αυτό είναι ειδικά ανακτήσιμο ή όχι.

Η καταχώρηση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως "μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης". Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το συμβατικό έσοδο συσχετίζεται με το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε μέχρι το

συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με αποτέλεσμα να καταχωρείται το έσοδο, τα έξοδα και το κέρδος που αναλογούν στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση ως προς την έκταση της συμβατικής δραστηριότητας και απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, το συμβατικό έσοδο καταχωρείται ως έσοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά τις λογιστικές περιόδους στις οποίες εκτελείται το έργο στο οποίο αφορά. Όμως, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνόλου του συμβατικού κόστους σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου καταχωρείται αμέσως ως έξοδο.

Ένας κατασκευαστής μπορεί να έχει αναλάβει συμβατικό κόστος, που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης. Αυτό το κόστος καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, εφόσον αναμένεται ότι θα ανακτηθεί. Τέτοιο κόστος αντιπροσωπεύει ένα ποσό που οφείλεται από τον πελάτη και συχνά κατατάσσεται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

Το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μόνον όταν αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Όμως, όταν ανακύπτει αβεβαιότητα σχετικά με την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στο συμβατικό έσοδο και ήδη καταχωρημένου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το μη εισπρακτέο ποσό ή το ποσό για το οποίο έχει παύσει να υπάρχει πιθανότητα ανάκτησής του καταχωρείται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού του συμβατικού εσόδου.

Μια επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, όταν έχει συμφωνήσει σε μία σύμβαση που ορίζει:

- (α) Τα εν δυνάμει δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί,
- (β) Το τίμημα που θα δοθεί ως αντάλλαγμα και,
- (γ) Τον τρόπο και τους όρους εξόφλησης.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την επιχείρηση να διαθέτει ένα αποτελεσματικό εσωτερικό σύστημα προϋπολογισμού και οικονομικής πληροφόρησης. Η επιχείρηση επανεξετάζει και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους, καθώς εκτελείται η σύμβαση. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δεν αποδεικνύει υποχρεωτικά ότι το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

- (α) Η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.
- (β) Επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.

(γ) Ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.

Προπληρωμές και προκαταβολές που λήφθηκαν από τους πελάτες, συχνά δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.

Όταν το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται μόνο το συμβατικό κόστος που αντιπροσωπεύει το εκτελεσθέν έργο. Παραδείγματα κόστους συμβάσεων που αποκλείονται από έναν τέτοιο υπολογισμό, αποτελούν:

(α) Συμβατικό κόστος που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα επί της σύμβασης, όπως το κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί σε ένα εργοτάξιο ή είναι σε αναμονή για χρήση σε μια σύμβαση, αλλά ακόμη δεν έχουν ενσωματωθεί, χρησιμοποιηθεί ή τοποθετηθεί κατά την εκτέλεση της σύμβασης, εκτός αν τα υλικά έχουν κατασκευασθεί ειδικά για τη σύμβαση και,

(β) Οι πληρωμές που έγιναν προκαταβολικά σε υπεργολάβους για έργο εκτελούμενο με σύμβαση υπεργολαβίας.

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα:

(α) Το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί, και

(β) Το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο στην οποία αναλήφθηκε.

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο αμέσως.

Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας σύμβασης, συχνά συμβαίνει να μην είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης. Εν τούτοις μπορεί να αναμένεται ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε. Συνεπώς, το συμβατικό έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν κόστος αναμένεται να ανακτηθεί. Όταν το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα κέρδος δεν καταχωρείται. Όμως και αν ακόμη το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μπορεί να αναμένεται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα ξεπεράσει τα συνολικά συμβατικά έσοδα. Στις περιπτώσεις αυτές, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνολικού συμβατικού κόστους από το συνολικό συμβατικό έσοδο του έργου, καταχωρείται αμέσως ως έξοδο.

Το συμβατικό κόστος που δεν αναμένεται να ανακτηθεί, καταχωρείται αμέσως ως έξοδο. Παραδείγματα περιπτώσεων, στις οποίες η ανάκτηση συμβατικού κόστους που μπορεί να μην είναι πιθανή και στις οποίες το κόστος αυτό μπορεί να χρειάζεται να καταχωρηθεί ως έξοδο αμέσως, περιλαμβάνουν συμβάσεις:

(α) Οι οποίες δεν είναι πλήρως εκτελεστές, δηλαδή η εγκυρότητά τους τίθεται σε σοβαρή αμφιβολία,

(β) Η ολοκλήρωση των οποίων εξαρτάται από το αποτέλεσμα εκκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης,

(γ) Οι οποίες αφορούν σε ιδιοκτησίες που είναι πιθανόν να απαλλοτριωθούν ή να κατασχεθούν,

(δ) Όπου ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του, ή

(ε) Όπου ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.

#### **4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΖΗΜΙΩΝ**

Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο.

Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

(α) Το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ή όχι,

(β) Το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας, ή

(γ) Το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μια απλή σύμβαση κατασκευής έργου.

#### **5. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ**

Η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης εφαρμόζεται με τρόπο σωρευτικό, σε κάθε λογιστική περίοδο, πάνω στις τρέχουσες εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους. Συνεπώς, το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση του συμβατικού εσόδου ή του συμβατικού κόστους ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης. Οι μετά τη μεταβολή εκτιμήσεις, χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού του εσόδου και των εξόδων που καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της περιόδου στην οποία γίνεται η μεταβολή, καθώς και των επομένων περιόδων.

#### **6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) Το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε ως έσοδο της περιόδου.

(β) Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στη περίοδο.

(γ) Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:

(α) Το συνολικό ποσό του κόστους που αναλήφθηκε και των κερδών που καταχωρήθηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή.

(β) Το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και,

(γ) Το ποσό των παρακρατήσεων.

Παρακρατήσεις είναι ποσά των τμηματικών τιμολογήσεων τα οποία δεν καταβάλλονται μέχρις ότου ικανοποιηθούν οι όροι που ορίζονται στη σύμβαση για την

πληρωμή αυτών των ποσών ή μέχρις ότου αποκατασταθούν τυχόν ελαττώματα. Οι τμηματικές τιμολογήσεις είναι ποσά που τιμολογήθηκαν για το εκτελεσθέν έργο βάσει μιας σύμβασης, άσχετα αν έχουν πληρωθεί από τον πελάτη ή όχι. Προκαταβολές είναι ποσά που καταβλήθηκαν στον κατασκευαστή πριν από την εκτέλεση του σχετικού έργου.

Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει:

- (α) Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως απαίτηση, και
- (β) Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση.

Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

- (α) Του κόστους που αναλήφθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών, μείον
- (β) Το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων, για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες το κόστος που αναλήφθηκε υπερβαίνει τις τμηματικές τιμολογήσεις.

Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

- (α) Του κόστους που αναλήφθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών, μείον
- (β) Το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων, για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες οι τμηματικές τιμολογήσεις υπερβαίνουν το κόστος που έχει αναληφθεί πλέον των καταχωρηθέντων κερδών

## **7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Το παρόν Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

## Φόροι Εισοδήματος

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- (α) Τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης, και
- (β) Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Το Πρότυπο απαιτεί από μια επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στα κέρδη ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από εκείνη τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Το Πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

Για τους σκοπούς του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις κρατικές επιχορηγήσεις ή για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Όμως, το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Λογιστικό αποτέλεσμα:** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.
- **Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία):** είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.
- **Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου):** είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.
- **Τρέχων φόρος:** είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:
  - (α) Εκπεστές προσωρινές διαφορές,
  - (β) Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και
  - (γ) Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους
- **Προσωρινές διαφορές:** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:
  - (α) Είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται,
  - (β) Είτε εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους

(φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

- **Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης:** είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

## 2.1 Φορολογική βάση

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι άμεσα εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: Ότι μία επιχείρηση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή τακτοποίηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες περιοχές προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες περιοχές, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης του ομίλου.

## 3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

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

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

Οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Όμως, σε μερικές νομοθεσίες, ανακοινώσεις των φορολογικών συντελεστών



(και φορολογικών νόμων) από την κυβέρνηση έχουν την ουσιαστική επίδραση της πραγματικής θέσπισης, η οποία μπορεί να ακολουθεί την ανακοίνωση σε περίοδο μερικών μηνών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικών νόμων).

Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) των χρήσεων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.

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

Σε μερικές νομοθεσίες, ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία μιας απαίτησης (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

- (α) Το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία της απαίτησης (υποχρέωσης),
- (β) Τη φορολογική βάση της απαίτησης (υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση αποτιμά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται

Ο αξιόπιστος προσδιορισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε προεξοφλητική βάση απαιτεί λεπτομερή προσδιορισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς. Σε πολλές περιπτώσεις τέτοιος προσδιορισμός είναι πρακτικά αδύνατος ή εξαιρετικά πολύπλοκος. Συνεπώς, δεν είναι σωστό να απαιτείται προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Το να επιτραπεί, χωρίς να απαιτείται, η προεξόφληση, θα κατέληγε σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες δε θα ήταν συγκρίσιμες μεταξύ επιχειρήσεων. Συνεπώς, το Πρότυπο δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όπου αυτή η ίδια η λογιστική αξία είναι προσδιορισμένη σε μια προεξοφλημένη βάση, για παράδειγμα στην περίπτωση των δεσμεύσεων παροχών αποχώρησης.

Η λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η επιχείρηση πρέπει να μειώνει τη

λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης κατά την έκταση που δεν είναι πλέον πιθανό ότι επαρκές φορολογητέο εισόδημα θα είναι διαθέσιμο για να επιτρέψει την αξιοποίηση του οφέλους μέρους ή του συνόλου αυτής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Κάθε τέτοια μείωση πρέπει να αναστρέφεται κατά την έκταση που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο εισόδημα.

#### **4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Η λογιστική απεικόνιση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο απεικόνισης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος.

##### **4.1 Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων**

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου, πλην κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από:

- (α) Συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούμενο κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο, ή
- (β) Μία συνένωση επιχειρήσεων .

Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται και αν ακόμη δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από:

- (α) Μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους,
- (β) Επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ή
- (γ) Μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

##### **4.2 Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια**

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στα ίδια κεφάλαια. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

(α) Υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί,

(β) Μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή

(γ) Η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρήσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή εφεξής να μην την καταχωρήσει στο σύνολο της και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία λογική αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της επιχείρησης, κατά τη φορολογική νομοθεσία που τη διέπει ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία πιο ορθή κατανομή κατά τις περιστάσεις.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και αυτή η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Όμως αν η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δε σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Όταν μία επιχείρηση καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές νομοθεσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως ένας παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβλήθηκε ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων.

## **5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

(α) Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο),

(β) Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων,

(γ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών,

- (δ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων,
- (ε) Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου,
- (στ) Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου,
- (ζ) Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης,
- (η) Το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία,

Τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

- (α) Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.
- (β) Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (γ) Μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφοτέρους από τους ακόλουθους τρόπους:
- (i) Μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές), ή
- (ii) Αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου.
- (δ) Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.
- (ε) Το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό,
- (στ) Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις,
- (ζ) Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
- (i) Το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,

(ii) Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

(η) Σε σχέση με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις, το έξοδο φόρου που αφορά:

(i) Στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή, και

(ii) Στο κέρδος ή ζημία της περιόδου από συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας εκμετάλλευσης, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

(θ) Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της, όταν:

(α) Η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και

(β) Η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό κάθε έκτακτου κονδυλίου είτε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Όταν αυτή η γνωστοποίηση γίνεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, το συνολικό ποσό όλων των έκτακτων κονδυλίων γνωστοποιείται στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθαρό από το συνολικό ποσό του σχετιζόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου. Μολονότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν χρήσιμη τη γνωστοποίηση του εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με κάθε έκτακτο κονδύλιο, είναι μερικές φορές δύσκολο να κατανέμεται το έξοδο (έσοδο) φόρου μεταξύ αυτών των στοιχείων. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια μπορεί να γνωστοποιείται συνολικά.

Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκαταστημένη η επιχείρηση, συναθροίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται στην κάθε τοπική φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επί μέρους χώρα.

Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι το έξοδο (έσοδο) φόρου, διαιρούμενο με το λογιστικό αποτέλεσμα.

Συχνά δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί το ποσό των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και από δικαιώματα σε κοινοπραξίες. Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών, αλλά δεν απαιτεί γνωστοποίηση των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων φόρου. Πάντως, όπου είναι δυνατόν, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να γνωστοποιούν τα ποσά των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γιατί οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν αυτή την πληροφορία χρήσιμη.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός .

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 13**  
**Εμφάνιση του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού και των**  
**Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟ:**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1**  
**Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14**  
**Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ**



**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 15**

**Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις  
μεταβολές των τιμών**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ**

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

## Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις πληροφορίες της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- α) ενσώματες ακινήτοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση,
- β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα,
- γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, ή
- δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στα στοιχεία (β) & (δ)

Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων βασισμένα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις του Προτύπου.

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα. Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του Προτύπου.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

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

- **Κόστος:** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.
- **Αποσβέσιμο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.
- **Ειδική αξία:** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.
- **Ζημία απομείωσης:** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- **Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις:** είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:
  - (α) Κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και
  - (β) Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.
- **Ανακτήσιμο ποσό:** είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.
- **Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου:** είναι η εκτιμώμενη αξία που η επιχείρηση εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

#### **Ωφέλιμη ζωή είναι:**

- (α) Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση, ή
- (β) Το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η επιχείρηση ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

### **3. ΔΙΑΓΡΑΦΗ**

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων θα διαγράφεται:

- (α) Κατά τη διάθεση, ή
- (β) Όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται. Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.

Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς).

Αν, η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η επιχείρηση να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

#### **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- (α) Τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,
- (β) Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- (γ) Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- (δ) Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου, και
- (ε) Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:
  - (i) Προσθήκες,
  - (ii) Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση
  - (iii) Αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,
  - (iv) Αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση,
  - (v) Ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα,
  - (vi) Ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα,
  - (vii) Αποσβέσεις,

(viii) Τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας επιχείρησης και

(ix) Άλλες μεταβολές.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

(α) Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,

(β) Το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,

(γ) Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, και

(δ) Αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

(α) Η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και

(β) Η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

(α) Τις υπολειμματικές αξίες,

(β) Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(γ) Τις ωφέλιμες ζωές, και

(δ) Τις μεθόδους απόσβεσης.

Αν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

(β) Αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής,

(γ) Οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,

(δ) Η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,

(ε) Για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους, και

(στ) Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) Τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,

(β) Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,

(γ) Τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση,

(δ) Την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

## **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

## Μισθώσεις

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

- (α) Μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων, και
- (β) Συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Όμως το Πρότυπο δε θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

- (α) Ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα,
- (β) Επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις,
- (γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις, ή
- (δ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Μίσθωση:** είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.
- **Ως χρηματοδοτική μίσθωση:** χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος (ιδιοκτησίας) μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί είτε όχι.
- **Μη ακυρώσιμη μίσθωση:** είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:
  - (α) Με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος,
  - (β) Με την έγκριση του εκμισθωτή,

(γ) Εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, ή

(δ) Με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου εξασφαλίζει ότι η συνέχιση της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιη, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης.

- **Έναρξη της μίσθωσης:** είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης.

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

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

- **Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων:** είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλει κατά τη μισθωτική περίοδο, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

(α) Από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με το μισθωτή, ή

(β) Από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:

(i) Τον μισθωτή,

(ii) Έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή, ή

(iii) Ένα τρίτο μέρος που δε συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

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

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

- **Οικονομική ζωή είναι είτε:**



- (α) Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες, ή
- (β) Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.
- **Ωφέλιμη ζωή:** είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από την μισθωτική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την επιχείρηση.
- **Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:**
- (α) Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή, και
- (β) Από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.
- **Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία:** είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.
- **Τα αρχικά άμεσα κόστη:** είναι διαφορεικά κόστη που αφορούν άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση του κόστους που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι. Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο:
- (α) Των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης, και
- (β) Κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.
- **Καθαρή επένδυση στη μίσθωση:** είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλούμενη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.
- **Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο:** είναι η διαφορά μεταξύ:
- (α) Της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση, και
- (β) Της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.
- **Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης:** είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία:
- (α) Της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, και
- (β) Της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με:
- (i) Την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, και
- (ii) Κάθε αρχικού άμεσου κόστους του εκμισθωτή.
- **Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή:** είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

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

Ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ή δέσμευση μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στην κατασκευή ή το κόστος απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη αποτίμηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου.

Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

### **3. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Η αναδρομική εφαρμογή αυτού του Προτύπου ενθαρρύνεται, αλλά δεν απαιτείται. Αν το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, το υπόλοιπο κάθε προϋπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και θα τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου.

### **4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

## Έσοδα

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

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

- (α) Πώληση αγαθών,
- (β) Παροχή υπηρεσιών, και
- (γ) Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η επιχείρηση, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από ένα λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.

Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικώς συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με κατασκευαστικές συμβάσεις, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων.

Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

- (α) Τόκοι - καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,
- (β) Δικαιώματα εκμετάλλευσης - καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και
- (γ) Μερίσματα - διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Το Πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:

- (α) Συμφωνίες μισθώσεων,
- (β) Μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- γ) Ασφαλιστήρια συμβόλαια,
- (δ) Μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους,
- (ε) Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων,
- (στ) Αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα,
- (ζ) Αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής, και
- (η) Εξόρυξη μεταλλευμάτων.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο, με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Έσοδο:** είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μικτές εισροές των οικονομικών οφελών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την επιχείρηση για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων. Ομοίως, σε μία πρακτόρευση, οι μικτές εισροές των οικονομικών οφελών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευομένου και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευομένου δεν αποτελούν έσοδο, ενώ έσοδο αποτελεί το ποσό της προμήθειας.

### 3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως αντάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- (α) Με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση, ή
- (β) Με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δε θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το γάλα, όπου οι προμηθευτές δίδουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή. Όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρος και το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

### 4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) Τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.

(β) Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:

(i) Πώληση αγαθών,

(ii) Παροχή υπηρεσιών,

(iii) Τόκους,

(iv) Δικαιώματα εκμετάλλευσης,

(v) Μερίσματα, και

(γ) Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

## **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

## Παροχές σε Εργαζόμενους

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί:

(α) Μία υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζόμενους, που θα πληρωθούν μελλοντικά, και

(β) Ένα έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζόμενους.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από ένα εργοδότη για τη λογιστική των παροχών σε εργαζόμενους.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με πληροφόρηση από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους.

Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που παρέχονται:

(α) Σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ της επιχείρησης και εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους,

(β) Σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών επιχειρηματικών κανονισμών, όπου οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών, ή

(γ) Εκείνων των άτυπων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι, όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.

Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν:

(α) Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς απασχολούμενους,

(β) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(γ) Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδειας μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,

(δ) Παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

(ε) Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενά τους μέλη και μπορεί να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) που γίνονται είτε απευθείας στους εργαζόμενους, στις συζύγους τους, στα τέκνα ή άλλα προστατευόμενα μέλη ή σε άλλους, όπως ασφαλιστικές εταιρείες.

Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην επιχείρηση στη βάση πλήρους απασχόλησης, έκτακτης απασχόλησης, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής. Για το σκοπό του Προτύπου, οι εργαζόμενοι περιλαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το διευθυντικό προσωπικό.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Παροχές σε εργαζομένους:** είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχομένη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.
- **Βραχύχρονες παροχές σε εργαζομένους:** είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.
- **Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία:** είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.
- **Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία:** είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.
- **Προγράμματα καθορισμένων εισφορών:** είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία κατά τα οποία μια επιχείρηση καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή οικονομική μονάδα (Ταμείο) και δε θα έχει καμιά νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.
- **Προγράμματα καθορισμένων παροχών:** είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, άλλα εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.



- **Προγράμματα πολλών εργοδοτών:** είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) που:
  - (α) Συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες δε βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, και
  - (β) Χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσότερων της μιας επιχείρησης, πάνω στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους.
- **Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους:** είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών), οι οποίες δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.
- **Παροχές λήξης της απασχόλησης:** είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε:
  - (α) Απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία ή,
  - (β) Απόφασης ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.
- **Παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών:** είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες:
  - (α) Οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της) ή,
  - (β) Το ποσό της δέσμευσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση.
- **Προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών:** είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών για ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.
- **Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζόμενους:** είναι παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.
- **Παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής:** είναι η παρούσα αξία, πριν την αφαίρεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που προέρχεται από υπηρεσία εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.
- **Κόστος τρέχουσας απασχόλησης:** είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

- **Κόστος τόκων:** είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που συμβαίνει, γιατί οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα προς τακτοποίηση.
- **Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος** αποτελούν τα:
  - (α) Περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και,
  - (β) Ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- **Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται** από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που:
  - (α) Κατέχονται από μία οικονομική μονάδα (Ταμείο) το οποίο είναι νομικά ανεξάρτητο από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση και υφίσταται μόνο και μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους, και
  - (β) Είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστρέφονται στην αναφερόμενη επιχείρηση εκτός αν είτε:
    - (i) Τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων δεσμεύσεις του προγράμματος ή της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, ή
    - (ii) Τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.
- **Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο:** είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος της επιχείρησης, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο:
  - (α) Μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και
  - (β) Δεν είναι διαθέσιμοι για τους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην επιχείρηση εκτός και αν:
    - (i) Οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων παροχών σε εργαζόμενους, ή
    - (ii) Οι πρόσοδοι επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση για αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε κόστος για τη διαχείριση του προγράμματος και μείον κάθε φόρος πληρωτέος από το ίδιο το πρόγραμμα.

- **Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές αποτελούνται από:**

(α) Εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν), και

(β) Τις επιπτώσεις μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

- **Κόστος προϋπηρεσίας:** είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την εισαγωγή ή τις μεταβολές στις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές εισάγονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).

### **3. ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ**

Οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν στοιχεία τέτοια όπως:

(α) Ημερομίσθια, μισθούς και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων,

(β) Βραχύχρονες αποζημιωόμενες απουσίες (τέτοιες όπως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών), όταν οι απουσίες αναμένεται να συμβούν μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία,

(γ) Διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, και

(δ) Μη χρηματικές παροχές (τέτοιες όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους.

Η λογιστικοποίηση βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους είναι γενικά απλή, γιατί δεν απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για την αποτίμηση της δέσμευσης ή το κόστος και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα οποιουδήποτε αναλογιστικού κέρδους ή ζημίας. Περαιτέρω, βραχύχρονες υποχρεώσεις παροχών σε εργαζόμενους αποτιμώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση.

#### **3.1 Καταχώρηση και αποτίμηση**

##### **3.1.1 Όλες οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους**

Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το απροεξόφλητο ποσό των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτή την υπηρεσία:

(α) Ως υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Αν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτό το υπερβάλλον ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή χρημάτων, και

(β) Ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Δ.Λ.Π. απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου.

Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει αυτή την απαίτηση στις βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωμένων απουσιών και προγραμμάτων διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών.

#### **4. ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ**

Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

(α) Παροχές εξόδου από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, και

(β) Άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες αυτές τις ρυθμίσεις, είτε συνιστούν είτε όχι την ίδρυση μιας ξεχωριστής οικονομικής μονάδας για να εισπράττει εισφορές και να καταβάλλει παροχές.

Τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία διακρίνονται είτε σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε σε προγράμματα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με την οικονομική υπόσταση του προγράμματος, όπως αυτή προκύπτει από τους κύριους όρους και συνθήκες του. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών:

(α) Η νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της επιχείρησης περιορίζεται στο ποσό που αυτή συμφωνεί να συνεισφέρει στο Ταμείο. Έτσι, το ποσό των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που λαμβάνεται από τον εργαζόμενο προσδιορίζεται από το ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από την επιχείρηση (και ίσως επίσης και από τον εργαζόμενο) σε ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή σε μια ασφαλιστική εταιρεία, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης που προκύπτουν από τις εισφορές, και

(β) Κατά συνέπεια, ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος (ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι επενδυμένα θα είναι ανεπαρκή για να αντιμετωπίσουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν τον εργαζόμενο.

Παραδείγματα περιπτώσεων, όπου η δέσμευση της επιχείρησης δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει στο φορέα είναι, όταν η επιχείρηση έχει μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση μέσω:

(α) Ενός τύπου του προγράμματος παροχών που δε συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών,

(β) Μιας εγγύησης, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος είτε άμεσα, μέσω μίας καθορισμένης απόδοσης πάνω στις εισφορές, ή

(γ) Εκείνων των ανεπίσημων πρακτικών που δημιουργούν μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, μία τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει, όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικά παράσχει αυξανόμενα οφέλη σε πρώην εργαζόμενους για να αντιμετωπιστεί ο ρυθμός του πληθωρισμού ακόμη και όταν δεν υπάρχει νόμιμη δέσμευση να πράξει έτσι.

Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

(α) Η δέσμευση της επιχείρησης είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους και,

(β) Ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν, ουσιαστικά, την επιχείρηση. Αν η αναλογιστική ή επενδυτική εμπειρία είναι χειρότερη από τα αναμενόμενα, η δέσμευση της επιχείρησης μπορεί να αυξηθεί.

#### **4.1 Προγράμματα πολλών εργοδοτών**

Η επιχείρηση πρέπει να ταξινομεί ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με τους όρους του προγράμματος (περιλαμβανομένης και οποιασδήποτε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων). Όπου ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών, περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους που συνδέεται με το πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως για οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

Όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες για να χρησιμοποιήσει τη λογιστική καθορισμένων παροχών σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, που είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να:

(α) Λογιστικοποιεί το πρόγραμμα, ως να επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών,

(β) Γνωστοποιεί:

(i) Το γεγονός ότι το πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και

(ii) Το λόγο γιατί δεν είναι διαθέσιμη επαρκής πληροφόρηση για να καταστήσει την επιχείρηση ικανή να λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

(γ) Κατά την έκταση που ένα πλεόνασμα ή έλλειμμα στο πρόγραμμα μπορεί να επηρεάσει το ποσό μελλοντικών εισφορών, να γνωστοποιεί επιπρόσθετα:

(i) Κάθε διαθέσιμη πληροφορία σχετική με αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα,

(ii) Τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα, και

(iii) Τις τυχόν επιπτώσεις, για την επιχείρηση.

Ένα παράδειγμα ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο, όπου:

(α) Το πρόγραμμα χρηματοδοτείται στη βάση ενός συστήματος διανεμητικού χαρακτήρα ούτως ώστε: Οι εισφορές καθορίζονται σε επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκείς για την

καταβολή των παροχών που καθίστανται πληρωτέες στην ίδια περίοδο και μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές, και

(β) Οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες επιχειρήσεις δεν έχουν πραγματικούς τρόπους αποχώρησης από το πρόγραμμα, χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που κερδήθηκαν από εργαζόμενους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την επιχείρηση: αν το οριστικό κόστος των παροχών που έχουν ήδη κερδηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η επιχείρηση είτε πρέπει να αυξήσει τις εισφορές της ή να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μία μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

Όταν επαρκείς πληροφορίες είναι διαθέσιμες σχετικά με ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, το οποίο είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να μην είναι σε θέση να εντοπίσει το μερίδιό της στην υποκείμενη οικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί, αν:

(α) Η επιχείρηση δεν έχει πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με το πρόγραμμα, που πληροί τις ανάγκες του Προτύπου, ή

(β) Το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους άλλων επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σταθερή και αξιόπιστη βάση για επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους στις επί μέρους επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο πρόγραμμα.

Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι καθαρά μία συγκέντρωση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται για να επιτραπεί στους συμμετέχοντες εργοδότες να συγκεντρώσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να μειώσουν το κόστος διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι διεκδικήσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα, γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να αντιμετωπίσουν με τον ίδιο τρόπο, όπως οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα μεμονωμένου εργοδότη και επειδή τέτοια προγράμματα δεν εκθέτουν τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους των άλλων επιχειρήσεων. Οι ορισμοί στο Πρότυπο αυτό απαιτούν η επιχείρηση να ταξινομεί ένα

πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).

Προγράμματα καθορισμένων παροχών που κατανέμουν τους κινδύνους ανάμεσα σε διάφορες επιχειρήσεις κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα μία μητρική εταιρία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών.

Η συμμετοχή σε τέτοιο πρόγραμμα αποτελεί συναλλαγή συνδεδεμένων μερών για κάθε μεμονωμένη επιχείρηση του ομίλου. Κατά συνέπεια, μία επιχείρηση θα προβαίνει στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις ξεχωριστές ή μεμονωμένες οικονομικές της καταστάσεις:

(α) Τη συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών ή το γεγονός ότι δεν υπάρχει τέτοια πολιτική.

(β) Την πολιτική για τον υπολογισμό της εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί από την επιχείρηση.

(γ) Αν η επιχείρηση λογιστικοποιεί τον επιμερισμό του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών, όλες τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του.

(δ) Αν η επιχείρηση λογιστικοποιεί την καταβλητέα εισφορά της περιόδου.

Στο πλαίσιο ενός προγράμματος πολλών εργοδοτών, μια ενδεχομένη υποχρέωση μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, από:

(α) Αναλογιστικές ζημιές που αφορούν σε άλλες συμμετέχουσες επιχειρήσεις, γιατί κάθε επιχείρηση που συμμετέχει σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών μοιράζεται τους αναλογιστικούς κινδύνους κάθε άλλης συμμετέχουσας επιχείρησης,

(β) Κάθε ευθύνη σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για τη χρηματοδότηση οποιασδήποτε έλλειψης στο πρόγραμμα, αν άλλες επιχειρήσεις σταματήσουν να συμμετέχουν.

Η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί ένα κρατικό πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών.

Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται νομοθετικά για να καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις (ή όλες τις επιχειρήσεις σε μια συγκεκριμένη κατηγορία, για παράδειγμα ένα συγκεκριμένο κλάδο) και λειτουργούν από την εθνική ή τοπική κυβέρνηση ή από άλλο φορέα (για παράδειγμα αυτόνομο όργανο που δημιουργείται ειδικά για το σκοπό αυτό), το οποίο δεν ελέγχεται ή δεν επηρεάζεται από την αναφερόμενη επιχείρηση. Μερικά προγράμματα που καθιερώνονται από την επιχείρηση παρέχουν και υποχρεωτικές παροχές οι οποίες αντικαθιστούν παροχές που θα καλύπτονταν διαφορετικά από ένα κρατικό πρόγραμμα και πρόσθετες εθελοντικές παροχές. Τέτοια προγράμματα δεν αποτελούν κρατικά προγράμματα παροχών.

Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται στη φύση τους ως προγράμματα καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών αναλόγως της δέσμευσης της επιχείρησης, σύμφωνα με το πρόγραμμα. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται πάνω στη βάση ενός συστήματος διανεμητικού χαρακτήρα: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα

επίπεδο που αναμένεται και είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητές μέσα στην ίδια περίοδο. Μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές. Παρόλα αυτά, στα πιο πολλά κρατικά προγράμματα, η επιχείρηση δεν έχει καμία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει αυτές τις μελλοντικές παροχές. Η μόνη δέσμευση της είναι να καταβάλει τις εισφορές όταν καθίστανται καταβλητές και αν η επιχείρηση σταματήσει να απασχολεί μέλη του κρατικού προγράμματος, δε θα έχει καμία δέσμευση να πληρώσει τις παροχές που κέρδισαν οι δικοί της εργαζόμενοι σε προηγούμενα χρόνια. Γι' αυτό το λόγο, τα κρατικά προγράμματα είναι συνήθως προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

#### 4.2 Ασφαλισμένες παροχές

Η επιχείρηση μπορεί να καταβάλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η επιχείρηση πρέπει να αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η επιχείρηση θα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε να:

- (α) Καταβάλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες,
- (β) Πληρώνει πρόσθετα ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει όλες τις μελλοντικές παροχές στους εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία που προσέφερε ο εργαζόμενος στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους.

Αν η επιχείρηση διατηρεί μία τέτοια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, θα πρέπει να χειρισθεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

Οι ασφαλισμένες από μία σύμβαση ασφάλισης παροχές δε χρειάζεται να έχουν άμεση ή αυτόματη σχέση με την δέσμευση της επιχείρησης για παροχές σε εργαζόμενους. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνουν συμβάσεις ασφάλισης υπόκεινται στην ίδια διάκριση μεταξύ λογιστικής και χρηματοδότησης, όπως άλλα χρηματοδοτούμενα προγράμματα.

Όταν μια επιχείρηση χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος και του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλιστρών ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέρους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλιστρών δεν ισούται με διακανονισμό καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς η επιχείρηση:

- (α) Λογιστικοποιεί το ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος, και
- (β) Καταχωρεί άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης.

Όταν το ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι στο όνομα ενός συγκεκριμένου συμμετέχοντος στο πρόγραμμα ή μιας ομάδας συμμετεχόντων στο πρόγραμμα και η επιχείρηση δεν έχει καμία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει οποιαδήποτε ζημία από το συμβόλαιο, η επιχείρηση δεν έχει καμία δέσμευση να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους και ο ασφαλιστής έχει μοναδική ευθύνη την καταβολή των παροχών. Η



καταβολή καθορισμένων ασφαλιστρών σύμφωνα με τέτοιες συμβάσεις είναι ουσιαστικά, ο διακανονισμός της δέσμευσης παροχής σε εργαζόμενο μάλλον, παρά μια επένδυση για να αντιμετωπιστεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η επιχείρηση δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Έτσι, η επιχείρηση χειρίζεται τέτοιες πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

## **5. ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ**

Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- (α) Μακροπρόθεσμες αποζημιωόμενες απουσίες όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης,
- (β) Παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας,
- (γ) Διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές καταβληθείσες σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία και,
- (δ) Μεταφερόμενη αποζημίωση που καταβάλλεται σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα.

Η αποτίμηση λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στον ίδιο βαθμό αβεβαιότητας, όπως η αποτίμηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Περαιτέρω, η καθιέρωση ή οι μεταβολές σε λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους σπάνια δημιουργεί ένα σημαντικό κόστος προϋπηρεσίας. Γι' αυτούς τους λόγους, το Πρότυπο απαιτεί μια απλοποιημένη μέθοδο λογιστικής για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Η μέθοδος αυτή διαφέρει από την απαιτούμενη λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ως εξής:

- (α) Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές καταχωρούνται αμέσως και δεν εφαρμόζεται κανένα "περιθώριο", και
- (β) Όλο το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται αμέσως.

### **5.1 Καταχώρηση και αποτίμηση**

Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών:

- (α) Της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (β) Μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα.

Για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών ως έξοδο ή ως έσοδο, εκτός κατά την έκταση που ένα άλλο Δ.Λ.Π. απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) Κόστος τρέχουσας απασχόλησης ,

- (β) Κόστος τόκων,
- (γ) Την αναμενόμενη απόδοση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης που είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο,
- (δ) Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, που πρέπει όλα να καταχωρούνται αμέσως,
- (ε) Κόστος προϋπηρεσίας, το οποίο πρέπει όλο να καταχωρείται αμέσως, και
- (στ) Την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού.

Ένας τύπος λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι η παροχή για μακροπρόθεσμη ανικανότητα. Αν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δέσμευση ανακύπτει, όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η αποτίμηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά την πιθανότητα ότι θα απαιτηθεί πληρωμή και η διάρκεια του χρόνου για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Αν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε ανίκανο για εργασία εργαζόμενο ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών καταχωρείται, όταν ένα γεγονός προξενεί μια μακροπρόθεσμη ανικανότητα.

## **6. ΠΑΡΟΧΕΣ ΛΗΞΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ**

Το Πρότυπο ασχολείται με τις παροχές λήξης απασχόλησης ξεχωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζόμενους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι μάλλον η λήξη απασχόλησης, παρά η υπηρεσία του εργαζομένου.

### **6.1 Καταχώρηση**

Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τις παροχές λήξης απασχόλησης ως υποχρέωση και ως έξοδο όταν και μόνον όταν, η επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη είτε:

- (α) Να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, ή
- (β) Να χορηγήσει παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια έξοδο από την υπηρεσία.

Η επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη σε λήξη της απασχόλησης, όταν και μόνον όταν, η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό επίσημο πρόγραμμα για την λήξη της απασχόλησης και δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα απόσυρσης. Το λεπτομερειακό πρόγραμμα πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο:

- (α) Την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό εργαζόμενων των οποίων οι υπηρεσίες πρόκειται να τερματιστούν,
- (β) Τις παροχές λήξης της απασχόλησης για κάθε ταξινομημένη κατηγορία εργασίας ή λειτουργία, και
- (γ) Το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί. Η εφαρμογή πρέπει να αρχίσει το δυνατό συντομότερα και η περίοδος του χρόνου για να ολοκληρωθεί η εφαρμογή πρέπει να είναι έτσι ώστε σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα να μην είναι πιθανές.

Η επιχείρηση μπορεί να δεσμεύεται από τη νομοθεσία, από σύμβαση ή άλλες συμφωνίες με τους εργαζόμενους ή τους αντιπροσώπους τους ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση

που βασίζεται σε επιχειρηματική πρακτική, συνήθεια ή επιθυμία να ενεργήσει δίκαια, να διενεργήσει πληρωμές (ή να παρέχει άλλα οφέλη) σε εργαζόμενους, όταν τερματίσει την απασχόληση τους. Τέτοιες πληρωμές είναι παροχές λήξης απασχόλησης. Παροχές λήξης απασχόλησης χαρακτηριστικά είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:

- (α) Ενίσχυση των παροχών αποχώρησης ή των άλλων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους, είτε άμεσα, και
- (β) Μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, αν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση.

Μερικές παροχές σε εργαζόμενους είναι καταβλητέες ανεξάρτητα από το λόγο της αποχώρησης του εργαζόμενου. Η καταβολή τέτοιων παροχών είναι βέβαιη (υποκειμένη σε οποιαδήποτε κατοχύρωση ή ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές χώρες ως αποζημιώσεις λήξης απασχόλησης ή εφάπαξ λήξης απασχόλησης θεωρούνται παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον, παρά παροχές λήξης απασχόλησης και η επιχείρηση τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές επιχειρήσεις παρέχουν ένα χαμηλότερο επίπεδο παροχής για οικειοθελή λήξη της απασχόλησης κατόπιν αίτησης του εργαζόμενου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), παρά οικειοθελή λήξη της απασχόλησης μετά από αίτηση της επιχείρησης. Η πρόσθετη καταβλητέα παροχή κατά την οικειοθελή λήξη της απασχόλησης είναι μια παροχή λήξης απασχόλησης.

Οι παροχές λήξης απασχόλησης δεν παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και καταχωρούνται αμέσως ως έξοδα.

## **7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Η νωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο στα κόστη παροχών εξόδου από την υπηρεσία για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 1999, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

## Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

### 1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

- (α) Τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,
- (β) Κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),
- (γ) Κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,
- (δ) Κρατικές επιχορηγήσεις.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Κράτος:** αναφέρεται στο κράτος, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.
- **Κρατική υποστήριξη:** είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.
- **Κρατική επιχορήγηση:** είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

- **Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία:** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.
- **Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα:** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.
- **Χαριστικά δάνεια:** είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές, που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες, που κανονικά, δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως επιδοτήσεις, αρωγές ή πριμοδοτήσεις.

### **3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**

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

- (α) Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και
- (β) Οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

Κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση.

Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.

Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής της.

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

Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

(α) Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και

(β) Δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:

(α) Δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,

(β) Οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και

(γ) Εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων

αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημιές που επιβάρυναν την επιχείρηση ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη επιχείρηση και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η επιχείρηση δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατό μια επιχείρηση να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

### **3.1 Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις**

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

### **3.2 Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία.

Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως "Λοιπά έσοδα". Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.



### **3.3 Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων**

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

Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

## **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- (α) Η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,
- (β) Η φύση και η έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,
- (γ) Ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

## **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

## Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

### 1.ΣΚΟΠΟΣ- ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Μια επιχείρηση μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια επιχείρηση μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται:

- (α) Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και
- (β) Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης σε νόμισμα παρουσίασης.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης σε ξένο νόμισμα. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.

### 2.ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Ισοτιμία κλεισίματος:** είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.
- **Συναλλαγματική διαφορά:** είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.
- **Συναλλαγματική ισοτιμία:** είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
- **Ξένο νόμισμα:** είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης.
- **Εκμετάλλευση στο εξωτερικό:** είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της αναφέρουσας επιχείρησης, οι δραστηριότητες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της επιχείρησης.
- **Νόμισμα λειτουργίας:** είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση.

- **Όμιλος:** είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.  
- **Χρηματικά στοιχεία:** είναι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό μονάδων του νομίσματος.

- **Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό:** είναι το μερίδιο της αναφέρουσας επιχείρησης στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης.  
- **Νόμισμα παρουσίας:** είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.  
- **Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία:** είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλύσει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η επιχείρηση εξετάζει τους ακόλουθους παράγοντες προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της:

(α) Το νόμισμα

(i) Που κατά κύριο λόγο επηρεάζει τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της) και

(ii) Της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστο τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της.

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

Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μια ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της επιχείρησης:

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

(β) Το νόμισμα στο οποίο συνήθως τηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

Εξετάζονται και οι ακόλουθοι επιπρόσθετοι παράγοντες προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και αν το νόμισμα λειτουργίας της είναι ίδιο με εκείνο της αναφέρουσας επιχείρησης (η αναφέρουσα επιχείρηση, στο πλαίσιο αυτό, όντας η επιχείρηση που κατέχει την εκμετάλλευση στο εξωτερικό ως θυγατρική, υποκατάστημα, συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία):

(α) Αν οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό διεξάγονται ως επέκταση εκείνων της αναφέρουσας επιχείρησης, αντί να διεξάγονται με σημαντικό βαθμό αυτονομίας.

(β) Αν οι συναλλαγές με την αναφέρουσα επιχείρηση αποτελούν μεγάλο ή μικρό μέρος των δραστηριοτήτων της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

(γ) Αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επηρεάζουν άμεσα τις ταμιακές ροές της αναφέρουσας επιχείρησης και είναι άμεσα διαθέσιμες για απόδοση στην τελευταία

(δ) Αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επαρκούν για την εξυπηρέτηση υπαρχόντων και αναμενόμενων δανειακών δεσμεύσεων χωρίς την εισροή κεφαλαίων από την αναφέρουσα επιχείρηση.

Όταν η σύνθεση των προαναφερόμενων παραγόντων ποικίλλει και το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι προφανές, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας που αντιπροσωπεύει πιο αξιόπιστα τις οικονομικές επιδράσεις των υποκείμενων συναλλαγών, γεγονότων και περιστάσεων.

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

Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Ομοίως, συμβόλαιο λήψης (ή παράδοσης) μεταβλητού αριθμού ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης ή μεταβλητής ποσότητας των περιουσιακών στοιχείων όπου η εύλογη αξία που θα ληφθεί (ή θα παραδοθεί) ισοδυναμεί με σταθερό ή προσδιορίσιμο αριθμό νομισματικών μονάδων, αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων.

#### **4.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

##### **4.1 Αρχική αναγνώριση**

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις που προκύπτουν όταν μια επιχείρηση:

- (α) Αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα
- (β) Λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
- (γ) Αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

##### **4.2 Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών**

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:

- (α) Τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος
- (β) Τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και
- (γ) Τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκε η εύλογη αξία.

Όταν είναι διαθέσιμες αρκετές συναλλαγματικές ισοτιμίες, η ισοτιμία που χρησιμοποιείται είναι εκείνη βάσει της οποίας οι απεικονιζόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές ή το υπόλοιπο θα είχαν διακανονιστεί αν οι ταμιακές ροές αυτές είχαν συμβεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αν προσωρινά δεν διατίθεται συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ δύο νομισμάτων, η τιμή που χρησιμοποιείται είναι η πρώτη μεταγενέστερη τιμή στην οποία μπορούσαν να γίνουν ανταλλαγές.

##### **4.3 Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών**

Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή τη μετατροπή τέτοιων στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικώς μετατραπεί και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της περιόδου ή σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

Όταν προκύπτουν χρηματικά στοιχεία από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα και υπάρχει μεταβολή στη συναλλαγματική ισοτιμία, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της

ημερομηνίας διακανονισμού, επακολουθεί μια συναλλαγματική διαφορά. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όμως, όταν η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου.

Όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδος ή της ζημίας αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδος ή της ζημίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας επιχείρησης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας επιχείρησης ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα επιχείρηση (δηλαδή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρεία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

Όταν ένα χρηματικό στοιχείο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας επιχείρησης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό και εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της αναφέρουσας επιχείρησης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Εάν ένα τέτοιο στοιχείο εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της ξένης εκμετάλλευσης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας επιχείρησης. Εάν ένα τέτοιο στοιχείο εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας είτε της αναφέρουσας επιχείρησης είτε της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, τότε προκύπτει συναλλαγματική διαφορά τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης όσο και στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την επιχείρηση (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη, αναλογικά ενοποιημένη ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης).

#### **4.4 Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας**

Αν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης, η επιχείρηση εφαρμόσει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής.

Το νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας μπορεί να μεταβληθεί μόνον αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μια μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της επιχείρησης.

Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η επιχείρηση μετατρέπει όλα τα στοιχεία στο νέο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της αλλαγής. Τα προκύπτοντα ποσά της μετατροπής για τα μη χρηματικά στοιχεία θεωρούνται το ιστορικό κόστος τους.

## **5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Η επιχείρηση γνωστοποιεί:

(α) Το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, και

(β) Τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε ξεχωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, όπως και το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας επιχείρησης είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το γεγονός αυτό, καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας, γνωστοποιούνται.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Η επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005, ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η επιχείρηση εφαρμόσει το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22

## Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Το Πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη, όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης συμφερόντων, όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχείρησης και το λογιστικό χειρισμό της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας, τόσο κατά την αγορά όσο και μεταγενέστερα.

Άλλα λογιστικά θέματα περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του ύψους των δικαιωμάτων της μειοψηφίας, το λογιστικό χειρισμό της απόκτησης ύστερα από σταδιακές αγορές, τις μεταγενέστερες μεταβολές του κόστους αγοράς ή του προσδιορισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική των ενοποιήσεων επιχειρήσεων.

Μία ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, που υπαγορεύονται από νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μία επιχείρηση των συμμετοχικών τίτλων μιας άλλης επιχείρησης ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείρησης. Αυτό είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων ή με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των ιδιοκτητών των ενοποιούμενων επιχειρήσεων ή μεταξύ της μιας επιχείρησης και των ιδιοκτητών της άλλης. Η ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να προϋποθέτει την ίδρυση μιας νέας επιχείρησης, για να αναλάβει τον έλεγχο πάνω στις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις σε άλλη επιχείρηση ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις. Όταν η ουσία της συναλλαγής ανταποκρίνεται στον ορισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων του Προτύπου, οι ρυθμίσεις για το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις, που περιέχονται στο Πρότυπο, εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της συγκεκριμένης δομής που υιοθετείται για την ενοποίηση.

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής εταιρίας - θυγατρικής, στην οποία αγοραστής είναι η μητρική εταιρία και αποκτώμενη είναι μια θυγατρική του αγοραστή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει το Πρότυπο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του και περιλαμβάνει τα δικαιώματά του στην αποκτώμενη, στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ως μία επένδυση σε θυγατρική.

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά της καθαρής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, μιας άλλης επιχείρησης μάλλον, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης επιχείρησης. Αυτή η ενοποίηση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής -

θυγατρικής εταιρίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει το Πρότυπο στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και, συνεπώς, στις δικές του ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

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

(α) Είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μιας εταιρίας μεταβιβάζονται στην άλλη και η πρώτη εταιρία διαλύεται,

(β) Είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των δύο εταιριών μεταβιβάζονται σε μια νέα εταιρία και αμφότερες οι αρχικές εταιρίες διαλύονται.

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

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρίας. Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται χρησιμοποιώντας διάφορες λογιστικές πρακτικές στις διάφορες χώρες, για να αντιμετωπίσουν μια ποικιλία αναγκών.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

(α) Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο,

(β) Δικαιώματα σε κοινοπραξίες και με τις οικονομικές καταστάσεις κοινοπραξιών.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

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

- **Αγορά:** είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία μία από τις επιχειρήσεις, η αγοράστρια, αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης, της αποκτώμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση συμμετοχικών τίτλων.

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



- **Έλεγχος:** είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- **Μητρική:** είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- **Θυγατρική:** είναι μια επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης μιας επιχείρησης χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική εταιρία). Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.
- **Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία:** είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά χρήματος.
- **Ημερομηνία αγοράς:** είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αποκτώμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.

### 3. ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στη λογιστική της ενοποίησης επιχειρήσεων, μια αγορά είναι στην ουσία διαφορετική από τη ενοποίηση συμφερόντων και η ουσία της συναλλαγής πρέπει να αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς για κάθε περίπτωση προδιαγράφεται διαφορετική λογιστική μέθοδος.

#### 3.1 Αγορές

Σε όλες σχεδόν τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων, μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις αποκτά τον έλεγχο πάνω στην άλλη ενοποιούμενη επιχείρηση, οπότε είναι δυνατόν να εντοπιστεί ο αγοραστής. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι αποκτάται, όταν μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις αγοράζει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο. Ακόμη και όταν μία από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις δεν αποκτά περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης, μπορεί και πάλι να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής, εφόσον μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, ως αποτέλεσμα της ενοποίησης επιχειρήσεων, αποκτά ένα από τα ακόλουθα:

- (α) Τον έλεγχο, πάνω από το ήμισυ, των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης επιχείρησης, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
- (β) Το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης επιχείρησης, βάση καταστατικού ή άλλου συμβατικού όρου,
- (γ) Το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης επιχείρησης,

(δ) Τη δυνατότητα πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης επιχείρησης.

Μολονότι μπορεί, μερικές φορές, να είναι δύσκολο να εντοπιστεί ο αγοραστής, υπάρχουν συνήθως ενδείξεις της υπάρξεώς του. Για παράδειγμα:

(α) Η εύλογη αξία μιας επιχείρησης είναι σημαντικά μεγαλύτερη από αυτή της άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η μεγαλύτερη επιχείρηση είναι ο αγοραστής.

(β) Η ενοποίηση επιχειρήσεων πραγματοποιείται με την ανταλλαγή κοινών μετοχών μετά ψήφου, έναντι μετρητών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση που διαθέτει τα μετρητά, είναι η αγοράστρια.

(γ) Η ενοποίηση επιχειρήσεων παρέχει το δικαίωμα στη διοίκηση της μιας επιχείρησης να κατευθύνει την εκλογή των μελών της διοίκησης της δεύτερης ενοποιούμενης επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις η πρώτη επιχείρηση είναι η αγοράστρια.

### **3.2 Αντίστροφες αγορές**

Μερικές φορές, μια επιχείρηση αποκτά την κυριότητα των μετοχών μιας άλλης επιχείρησης, αλλά μεταβιβάζει ως αντάλλαγμα ένα μεγαλύτερο αριθμό εκδομένων μετοχών μετά ψήφου, έτσι ώστε ο έλεγχος του συγκροτήματος περνά στους μετόχους ή εταίρους της άλλης επιχείρησης. Αυτή η κατάσταση αναφέρεται ως αντίστροφη αγορά.

### **3.3 Συνένωση συμφερόντων**

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η αγοράστρια επιχείρηση. Αντί να αναδεικνύεται ένα δεσπόζον μέρος, οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συμπράττουν σε μια ουσιαστικά ισότιμη συμφωνία να καταναείμουν τον έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολο, της καθαρής περιουσίας τους και των εργασιών των επιχειρήσεων αυτών. Επιπρόσθετα, οι διοικήσεις των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συμμετέχουν στη διοίκηση του ενοποιούμενου συγκροτήματος. Ως αποτέλεσμα, οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων κατανέμουν αμοιβαία τους κινδύνους και τα οφέλη της ενοποιούμενης επιχείρησης. Αυτή η ενοποίηση αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συνένωση συμφερόντων.

Μία αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και οφελών συνήθως δεν είναι δυνατή χωρίς μια ουσιαστικά ισοδύναμη ανταλλαγή κοινών μετοχών μετά ψήφου, μεταξύ των ενοποιούμενων επιχειρήσεων. Μια τέτοια ανταλλαγή εξασφαλίζει ότι διατηρούνται τα σχετικά ιδιοκτησιακά δικαιώματα επί των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, και συνεπώς, οι σχετικοί κίνδυνοι και τα οφέλη τους στην ενοποιούμενη επιχείρηση, καθώς και οι αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων των μερών. Ωστόσο, για να είναι πραγματική επί του προκειμένου μία ουσιαστικά ισότιμη ανταλλαγή των μετοχών, δεν μπορεί να υπάρχει σημαντική μείωση στα δικαιώματα που ενσωματώνουν οι μετοχές της μιας από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, αφού διαφορετικά εξασθενεί η επιρροή του μέρους αυτού.

Για να επιτευχθεί μια αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και ωφελειών επί του ενοποιημένου συγκροτήματος πρέπει:

(α) Η ουσιαστική πλειονότητα, αν όχι το σύνολο, των κοινών μετοχών μετά ψήφου των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, να ανταλλαγεί ή συνενωθεί.

(β) Η εύλογη αξία της μιας επιχείρησης να μην είναι σημαντικά διαφορετική από αυτή της άλλης επιχείρησης, και

(γ) Ύστερα από την ενοποίηση, οι μέτοχοι της κάθε επιχείρησης να διατηρούν ουσιαστικά τα ίδια μεταξύ τους δικαιώματα ψήφου και κεφαλαίου στο ενοποιημένο συγκρότημα, όπως πριν από την ενοποίηση.

Η αμοιβαιότητα στην κατανομή των κινδύνων και οφελών του ενοποιημένου συγκροτήματος κάμπτεται και η πιθανότητα να μπορεί να προσδιοριστεί ο αγοραστής αυξάνει όταν:

(α) Ελαττώνεται η σχετική ισοδυναμία στις εύλογες αξίες των ενοποιούμενων επιχειρήσεων και μειώνεται η ποσοστιαία αναλογία των κοινών μετοχών μετά ψήφου που ανταλλάσσονται,

(β) Οικονομικές συμφωνίες παρέχουν ένα σχετικό πλεονέκτημα σε μία ομάδα μετόχων έναντι των λοιπών μετόχων. Τέτοιες συμφωνίες μπορεί να ισχύουν είτε πριν είτε μετά την επιχειρηματική ενοποίηση, και

(γ) Το μερίδιο συμμετοχής ενός μέρους στο ενοποιημένο συγκρότημα, εξαρτάται από το πώς η επιχείρηση, η οποία προηγουμένως ελεγχόταν από το μέρος αυτό, αποδίδει ύστερα από την ενοποίηση.

## **4. ΓΙΑ ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΕΝΟΠΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

### **4.1 Φόρος εισοδήματος**

Σε μερικές χώρες, ο λογιστικός χειρισμός μιας ενοποίησης επιχειρήσεων μπορεί να διαφέρει από την εφαρμοζόμενη με βάση τους αντίστοιχους νόμους φορολογίας εισοδήματος.

Το πιθανό όφελος από μεταφερόμενες σε νέο φορολογικές ζημίες ή άλλες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, μιας αποκτηθείσας επιχείρησης, οι οποίες δεν είχαν καταχωρηθεί από τον αγοραστή ως συγκεκριμένη απαίτηση κατά την ημερομηνία της αγοράς, μπορεί να πραγματοποιηθεί μεταγενεστέρως. Όταν συμβεί αυτό, ο αγοραστής καταχωρεί το όφελος ως έσοδο. Επίσης, ο αγοραστής:

(α) Προσαρμόζει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία της υπεραξίας, καθώς και τη σχετική συσσωρευμένη απόσβεση, στα κονδύλια που θα είχαν καταχωρηθεί, αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε καταχωρηθεί ως ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης, και

(β) Καταχωρεί τη μείωση της καθαρής λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως έξοδο.

Όμως, αυτή η διαδικασία δεν δημιουργεί αρνητική υπεραξία ούτε αυξάνει τη λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας.

## 5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για όλες τις Ενοποιήσεις επιχειρήσεων, οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων κατά τις οποίες έλαβε χώρα η ενοποίηση:

- (α) Επωνυμίες και περιγραφές των ενοποιούμενων επιχειρήσεων,
- (β) Μέθοδος του λογιστικού χειρισμού της ενοποίησης,
- (γ) Ημερομηνία έναρξης της ενοποίησης για τους λογιστικούς σκοπούς,
- (δ) Τυχόν εργασίες που προέρχονται από την ενοποίηση των επιχειρήσεων, τις οποίες η επιχείρηση έχει αποφασίσει να εγκαταλείψει.

Για μια ενοποίηση επιχειρήσεων, που αποτελεί αγορά, πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου, κατά την οποία έλαβε χώρα η αγορά:

- (α) Το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν,
- (β) Το κόστος αγοράς και μία περιγραφή του τιμήματος αγοράς που καταβλήθηκε ή ενδέχεται να καταβληθεί.

Για την υπεραξία, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

- (α) Την περίοδο ή τις περιόδους απόσβεσης που υιοθετήθηκαν,
- (β) Αν η υπεραξία αποσβένεται για περισσότερο από είκοσι χρόνια, οι λόγοι για τους οποίους η εκδοχή, ότι η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την αρχική καταχώρηση, αντικρούεται. Δίδοντας αυτούς τους λόγους, η επιχείρηση πρέπει να περιγράψει τους παράγοντες (ή τον παράγοντα) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας,
- (γ) Αν η υπεραξία δεν αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο, η μέθοδος που χρησιμοποιείται και οι λόγοι γιατί αυτή η μέθοδος είναι περισσότερο κατάλληλη από τη σταθερή μέθοδο,
- (δ) Η σειρά των στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση της υπεραξίας περιλαμβάνεται,
- (ε) Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας της υπεραξίας κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου που να δείχνει:
  - (i) Το μικτό ποσό και τη συσσωρευμένη απόσβεση (συναθροισμένη με συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης) κατά την έναρξη της περιόδου,
  - (ii) Κάθε πρόσθετη υπεραξία που καταχωρείται κατά τη διάρκεια της περιόδου,
  - (iii) Κάθε προσαρμογή που προέρχεται από μεταγενέστερη καταχώρηση ή μεταβολές στην αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,
  - (iv) Κάθε υπεραξία που διαγράφεται κατά τη διάθεση όλης ή μέρους της επιχείρησης προς την οποία συνδέεται κατά τη διάρκεια της περιόδου,
  - (v) Απόσβεση που καταχωρήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,
  - (vi) Ζημιές απομείωσης που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (αν υπάρχουν),
  - (vii) Ζημιές απομείωσης αναστρεφόμενες κατά τη διάρκεια της περιόδου (αν υπάρχουν),
  - (viii) Άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου (αν υπάρχουν), και

(ix) Το μικτό ποσό και τη συσσωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενη με συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης), κατά τη λήξη της περιόδου.

Για την αρνητική υπεραξία, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

(α) Την περίοδο (τις περιόδους) κατά τη διάρκεια της οποίας η αρνητική υπεραξία καταχωρείται ως έσοδο,

(β) Τη σειρά του στοιχείου (στοιχείων) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η αρνητική υπεραξία καταχωρείται ως έσοδο, και

(γ) Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας της αρνητικής υπεραξίας κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου που να δείχνει:

(i) Το μικτό ποσό της αρνητικής υπεραξίας και το συσσωρευμένο ποσό της αρνητικής υπεραξίας που ήδη καταχωρήθηκε ως έσοδο, κατά την έναρξη της περιόδου,

(ii) Κάθε πρόσθετη αρνητική υπεραξία που καταχωρείται κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(iii) Κάθε προσαρμογή που προέρχεται από μεταγενέστερη καταχώρηση ή μεταβολές στην αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,

(iv) Κάθε αρνητική υπεραξία διαγραφόμενη κατά τη διάθεση όλης ή μέρους της επιχείρησης στην οποία αφορά κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(v) Αρνητική υπεραξία που καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου και δείχνει ξεχωριστά την αναλογία της αρνητικής υπεραξίας που καταχωρείται ως έσοδο (αν υπάρχει),

(vi) Άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου (αν υπάρχουν), και

(vii) Το μικτό ποσό της αρνητικής υπεραξίας και το συσσωρευμένο ποσό της αρνητικής υπεραξίας που καταχωρείται ως έσοδο, κατά το τέλος της περιόδου.

Σε μία αγορά, αν η εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων ή το τίμημα αγοράς, μπορεί να προσδιοριστεί με προσωρινό μόνο τρόπο κατά το τέλος της περιόδου στην οποία έλαβε χώρα η αγορά, αυτό πρέπει να γνωστοποιείται και να αιτιολογείται. Όταν υπάρχουν μεταγενέστερες προσαρμογές στις ανωτέρω προσωρινές εύλογες αξίες, αυτές οι προσαρμογές πρέπει να γνωστοποιούνται και να επεξηγούνται στις οικονομικές καταστάσεις της αντίστοιχης περιόδου.

Για μια ενοποίηση επιχείρησης που αποτελεί συνένωση συμφερόντων, οι ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου, κατά τη διάρκεια της οποίας έλαβε χώρα η συνένωση των συμφερόντων:

(α) Περιγραφή και πλήθος των μετοχών που εκδόθηκαν, καθώς και το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου της κάθε επιχείρησης, οι οποίες ανταλλάχθηκαν για να επιτευχθεί η συνένωση συμφερόντων,

(β) Τα ποσά των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που εισφέρθηκαν από κάθε επιχείρηση,

(γ) Τα έσοδα πωλήσεων, άλλα έσοδα εκμετάλλευσης έκτακτα κονδύλια και το καθαρό κέρδος ή ζημία της κάθε επιχείρησης, πριν από την ημερομηνία της ενοποίησης, που περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία που εμφανίζει η κάθε επιχείρηση στις δικές της οικονομικές καταστάσεις.

Για Ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να παρέχονται οι απαιτούμενες πληροφορίες. Αν είναι πρακτικά αδύνατον να παρασχεθεί κάποια από αυτές τις πληροφορίες το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

Οι συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις ενός εκ των επιχειρήσεων υπό συνένωση εγκρίνονται για έκδοση, γνωστοποιούνται εφόσον είναι σημαντικές και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασισμένοι στις οικονομικές καταστάσεις.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί η ενοποίηση να συνεπάγεται για την ενοποιούμενη επιχείρηση τη δυνατότητα να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, πράγμα το οποίο μπορεί να μην ήταν δυνατόν για μια ή και τις δύο ενοποιούμενες επιχειρήσεις. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μια επιχείρηση με δυσκολίες ταμιακών ροών, συνδυάζεται με μία επιχείρηση που έχει προσβάσεις σε ταμιακά διαθέσιμα, που μπορεί να χρησιμοποιηθούν στην επιχείρηση η οποία τα έχει ανάγκη. Αν συμβαίνει αυτό, πρέπει να γίνεται γνωστοποίηση αυτής της πληροφορίας στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που έχει δυσκολίες στις ταμιακές ροές.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

## Κόστος Δανεισμού

### 1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Το Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώρηση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Όμως, το Πρότυπο επιτρέπει, ως εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, εφόσον το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Κόστος δανεισμού** είναι τόκοι και άλλα κόστη, που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση λόγω δανεισμού κεφαλαίων.
- **Ένα Ειδικό περιουσιακό στοιχείο** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

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

Παραδείγματα ειδικών περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται συστηματικά ή σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα ειδικά περιουσιακά στοιχεία. Επίσης περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται, είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση, δεν αποτελούν ειδικά περιουσιακά στοιχεία.

### **3. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ - ΒΑΣΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ**

#### **3.1 Καταχώρηση**

Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει.

Στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού καταχωρείται ως έξοδο της περιόδου την οποία βαρύνει, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

#### **3.2 Γνωστοποιήσεις**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.

### **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

- (α) Τη λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού,
- (β) Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη περίοδο, και
- (γ) Το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση

### **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.



# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

## Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

### 1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται:

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

Το Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή.

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

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Συνδεδεμένο μέρος** είναι μέρος που συνδέεται με την επιχείρηση εάν:

- (α) Είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:
  - (i) Ελέγχει, ελέγχεται ή τελεί υπό από κοινού έλεγχο με, την επιχείρηση (που συμπεριλαμβάνει τις μητρικές και **θυγατρικές εταιρίες** καθώς και της αδελφές θυγατρικές εταιρίες),
  - (ii) Η συμμετοχή του στην επιχείρηση του δίνει τη δυνατότητα να ασκήσει σημαντική επιρροή πάνω σε αυτήν, η
  - (iii) Ελέγχει από κοινού την επιχείρηση,
- (β) Το μέρος είναι συγγενής εταιρία της επιχείρησης,
- (γ) Το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η επιχείρηση είναι μέλος
- (δ) Το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της επιχείρησης ή της μητρικής της εταιρίας,
- (ε) Το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο (α) ή το (δ),

- (στ) Το μέρος είναι επιχείρηση που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από, ή με σημαντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα, από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο (δ) ή το (ε), ή
- (ζ) Το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της επιχείρησης ή κάθε επιχείρησης που συνδέεται με εκείνη την επιχείρηση.
- **Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών** είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.
  - **Στενά συγγενικά πρόσωπα του ατόμου** είναι εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό, στις σχέσεις τους με την επιχείρηση. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται:
    - (α) Ο/Η σύζυγος και τα παιδιά του ατόμου,
    - (β) Τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου, και
    - (γ) Προστατευόμενα μέλη του ατόμου ή του/της συζύγου.
- Στις παροχές συμπεριλαμβάνονται όλες οι παροχές σε εργαζομένους. Σε αυτές συγκαταλέγονται και οι παροχές σε εργαζομένους που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Στις παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνονται όλα τα ανταλλάγματα που κατεβλήθησαν, είναι πληρωτέα ή παρήχθησαν από την επιχείρηση, έναντι των υπηρεσιών που ελήφθησαν. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι αμοιβές που κατεβλήθησαν για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας της επιχείρησης σε σχέση με την επιχείρηση. Στις παροχές περιλαμβάνονται:
- (α) Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους,
  - (β) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
  - (γ) Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδειάς μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατικής άδειας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,
  - (δ) Παροχές λήξης απασχόλησης, και
  - (ε) Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- **Έλεγχος είναι** το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.
  - **Από κοινού έλεγχος** είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.
  - **Βασικά διοικητικά στελέχη** είναι εκείνα τα άτομα που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, άμεσα ή

έμμεσα και συμπεριλαμβάνουν κάθε διευθυντή (είτε εκτελεστικό είτε όχι) της επιχείρησης αυτής.

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

Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στο νομικό τύπο.

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

(α) Δύο επιχειρήσεις μόνον επειδή έχουν ένα κοινό διευθυντή ή άλλο βασικό διοικητικό στέλεχος,

(β) Δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο σε μία κοινοπραξία.

(γ) (i) Χρηματοδότες,

(ii) Συνδικάτα,

(iii) Επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, και

(iv) Κρατικές υπηρεσίες και όργανα, λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μία επιχείρηση, και

(δ) Ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοχρήστης, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η επιχείρηση διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

### **3. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών πρέπει να γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν υφίστανται συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων αυτών μερών. Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής εταιρίας της επιχείρησης και, αν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσας επιχείρησης. Αν ούτε η μητρική εταιρία της επιχείρησης ούτε η τελική ελέγχουσα επιχείρηση δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, θα γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη, σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην επιχείρηση, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.

Η εξατομίκευση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών είναι επιπρόσθετη των απαιτήσεων γνωστοποίησης, και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών και των από κοινού ελεγχόμενων εταιριών.

Αν ούτε η μητρική εταιρία της επιχείρησης ούτε η τελική ελέγχουσα επιχείρηση δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση γνωστοποιεί το όνομα της αμέσως

ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις. Η αμέσως ανώτερη μητρική εταιρία είναι η πρώτη μητρική εταιρία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- (α) Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους,
- (β) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
- (γ) Λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους,
- (δ) Παροχές λήξης απασχόλησης, και
- (ε) Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Κατ' ελάχιστο, οι γνωστοποιήσεις θα περιλαμβάνουν:

- (α) Το ποσό των συναλλαγών,
- (β) Το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,
  - (i) Τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός, και
  - (ii) Λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή λήφθηκαν,
- (γ) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, και
- (δ) Η δαπάνη που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται θα γίνονται διακεκριμένα για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- (α) Τη μητρική εταιρία,
- (β) Τις επιχειρήσεις που ελέγχουν από κοινού ή ασκούν σημαντική επιρροή στην επιχείρηση,
- (γ) Τις θυγατρικές,
- (δ) Τις συγγενείς επιχειρήσεις,
- (ε) Τις κοινοπραξίες στις οποίες η επιχείρηση είναι μέλος,
- (στ) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της επιχείρησης ή της μητρικής της εταιρίας, και
- (ζ) Τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:

- (α) Αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοιμών ή μη),
- (β) Αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων,
- (γ) Παροχή ή λήψη υπηρεσιών,
- (δ) Μισθώσεις,
- (ε) Μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης,

- (στ) Συμφωνίες βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων,
- (ζ) Μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορές κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος),
- (η) Προβλέψεις για εγγυήσεις ή εξασφαλίσεις
- (θ) Η συμμετοχή μητρικής ή θυγατρικής εταιρίας σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που μοιράζει τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές επιχειρήσεις του ομίλου είναι συναλλαγή συνδεδεμένων μερών, και
- (ι) Ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της επιχείρησης ή από την επιχείρηση για λογαριασμό ενός τρίτου μέρους.

Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

Κονδύλια παρόμοια φύσης μπορεί να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας επιχείρησης.

#### **4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 25**

**Λογιστική των Επενδύσεων**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟ:**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40**

**Επενδύσεις σε Ακίνητα**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26**

**Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων  
Παροχών Αποχωρήσεων**

**ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ**

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

## Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές

### 1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο επιχειρήσεων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.

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

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις και συγγενείς εταιρίες όταν η επιχείρηση επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής επιχείρησης. Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- **Η μέθοδος κόστους:** είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης. Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.
- **Δικαιώματα μειοψηφίας:** είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.
- **Μητρική:** είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- **Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις:** είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.



- **Θυγατρική:** είναι μια επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης μιας επιχείρησης χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική εταιρία).

Η μητρική ή η θυγατρική εταιρία μπορεί να είναι επενδυτής σε συγγενή εταιρία ή μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση. Για μια τέτοια επιχείρηση, ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που καταρτίζονται και παρουσιάζονται επιπρόσθετα των οικονομικών καταστάσεων. Δεν είναι αναγκαίο οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις να επισυνάπτονται σε ή να συνοδεύουν τις καταστάσεις αυτές.

Οι οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή δικαιώματα κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

Η μητρική εταιρία που απαλλάσσεται από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις.

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

Η μητρική, θα παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρίες σύμφωνα με το Πρότυπο.

Η μητρική εταιρία δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνον και μόνον εφόσον:

(α) Η ίδια η μητρική εταιρία κατέχεται εξ' ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη επιχείρηση και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρία δε θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

(β) Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (γ) η μητρική εταιρία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά. και

(δ) Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η μητρική εταιρία που επιλέγει την απαλλαγή από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, παρουσιάζει μόνον ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

### **4. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρίας αν κατά την απόκτηση μία θυγατρική πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση.

Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης υπάρχει και αν ακόμα η μητρική εταιρία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης, όταν υπάρχει:

- (α) Δικαίωμα ελέγχου που υπερβαίνει το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
- (β) Το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο,
- (γ) Το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την επιχείρηση, ή
- (δ) Το δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου που διοικεί την επιχείρηση.

Η επιχείρηση μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν εξασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην επιχείρηση δύναμη ψήφου ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης επιχείρησης. Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλη επιχείρηση, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η επιχείρηση έχει την εξουσία να ασκεί έλεγχο στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης επιχείρησης. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η επιχείρηση εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.

Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η επιχείρηση εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.

Η θυγατρική θα εξαιρείται από την ενοποίηση όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι:

- (α) Ο έλεγχος προορίζεται να είναι προσωρινός επειδή η θυγατρική έχει αποκτηθεί και κατέχεται εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση, και
- (β) Η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή.

Όταν μία θυγατρική που δεν είχε συμπεριληφθεί προηγουμένως στην ενοποίηση, δε διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα ενοποιηθεί από την ημερομηνία της απόκτησης. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.

Κατ' εξαίρεση, η επιχείρηση μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη θυγατρική που δεν συμπεριλήφθηκε στην ενοποίηση, αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Η επιχείρηση δεν απαιτείται να ενοποιήσει τέτοια θυγατρική εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλά και μόνον επειδή ο επενδυτής είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα ή παρόμοια επιχείρηση.

Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρήσεων του ομίλου. Παρέχεται σχετική πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες των θυγατρικών.

Η μητρική εταιρία χάνει τον έλεγχο όταν χάνει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας εκδότριας, ούτως ώστε να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η απώλεια του ελέγχου μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

## **5. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η επιχείρηση συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τις δαπάνες. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως μιας ενιαίας οικονομικής επιχείρησης, τηρούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

- (α) Η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρίας σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται,
- (β) Εξατομικεύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στο κέρδος και τη ζημία των ενοποιημένων θυγατρικών για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, και
- (γ) Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών εξατομικεύονται ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

- (i) Το μέγεθος εκείνων των δικαιωμάτων μειοψηφίας κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, και
- (ii) Το μερίδιο της μειοψηφίας επί των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων από την ημερομηνία της ενοποίησης.

Όταν υπάρχουν δικαιώματα μειοψηφίας, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

Ενδοεταιρικά υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και δαπάνες θα απαλείφονται πλήρως.

Ενδοεταιρικά υπόλοιπα και ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανόμενες έσοδα, δαπάνες και μερίσματα, απαλείφονται πλήρως. Κέρδη και ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές, που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα και πάγια περιουσιακά στοιχεία, απαλείφονται πλήρως. Οι ενδοεταιρικές ζημίες μπορεί να αποτελούν ένδειξη απομείωσης αξίας που πρέπει να αναγνωρισθεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς.

Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

Όταν, οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της μητρικής εταιρίας, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρίας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνης της μητρικής εταιρίας δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης. Τα έσοδα και οι δαπάνες

συμπεριλαμβανομένου του σωρευμένου ποσού των σχετικών με τη θυγατρική συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια, αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση ως κέρδος ή ζημία της διάθεσης της θυγατρικής.

Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που μία επιχείρηση παύει να είναι θυγατρική θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου, επίσης θα παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή δαπάνη.

Οι ζημίες που αφορούν τη μειοψηφία στην ενοποιημένη θυγατρική, μπορεί να ξεπερνούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής. Το επί πλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά τη μειοψηφία, βαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας, εκτός κατά την έκταση που η μειοψηφία έχει μία δεσμευτική υποχρέωση και είναι ικανή να προβεί σε πρόσθετη επένδυση προκειμένου να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια η θυγατρική παρουσιάσει κέρδη, αυτά αποδίδονται στα δικαιώματα της πλειοψηφίας μέχρις ότου το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημίες, που προηγουμένως απορροφήθηκε από την πλειοψηφία, έχει ανακτηθεί.

Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, η μητρική εταιρία υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετόχων της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

## **6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:

- (α) Το γεγονός ότι μία θυγατρική δεν ενοποιείται,
- (β) Τη φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής εταιρίας και της θυγατρικής, όταν η μητρική δεν κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών, περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου,
- (γ) Τους λόγους για τους οποίους η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο του ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δε συνιστά έλεγχο,
- (δ) Την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων μιας θυγατρικής όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης της μητρικής εταιρίας καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου, και

(ε) Τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις θυγατρικές στη μητρική εταιρία υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών.

Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις για μητρική εταιρία που, επιλέγει να μην καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι ιδιαίτερες αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:

(α) Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ότι έχει γίνει χρήση της απαλλαγής από την ενοποίηση, το όνομα και τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της επιχείρησης της οποίας οι σύμμορφες προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν δημοσιευθεί και τη διεύθυνση στην οποία διατίθενται οι ενοποιημένες αυτές οικονομικές καταστάσεις.

(β) Κατάλογος των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις και συγγενείς, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου, και

(γ) Περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων της (β).

Όταν μία μητρική, μέλος κοινοπραξίας με δικαίωμα σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση ή επενδυτής σε συγγενή εταιρία καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι ιδιαίτερες αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:

(α) Το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων, αν δεν απαιτείται από το νόμο,

(β) Κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις και συγγενείς, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου, και

(γ) Περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων της (β).

## **7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

## Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

### 1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

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

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Η συγγενής επιχείρηση:** είναι μία επιχείρηση που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία.
- **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.
- **Έλεγχος** είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- **Η μέθοδος της καθαρής θέσης:** είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας.
- **Ο από κοινού έλεγχος:** είναι ο συμβατικώς συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.
- **Ουσιώδης επιρροή** είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

- **Θυγατρική:** είναι μια επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης μιας επιχείρησης χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική εταιρία).

Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της επιχείρησης που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση.

Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

Οι επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από την ενοποίηση, από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, δύνανται να παρουσιάζουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μόνο.

### **3. ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες, για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματά της. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές πάγιων περιουσιακών στοιχείων και από συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση του επενδυτή.

Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας του επενδυτή και οι μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανakλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

Όταν η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που προηγουμένως κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως.



Κατ' εξαίρεση, η επιχείρηση μπορεί να έχει βρει αγοραστή για την επένδυση, αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλες αρχές. Η επιχείρηση δεν απαιτείται να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην επένδυση σε τέτοια συγγενή επιχείρηση εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

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

Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρόμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες για την απόκτηση μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση.

Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μία συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών.

Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από «ανοδικές» και «καθοδικές» συναλλαγές μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και της συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή κατά την έκταση της συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. «Ανοδικές»

συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. «Καθοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

Επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που γίνεται συνδεδεμένη. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης, λογιστικοποιείται:

(α) Υπεραξία που σχετίζεται με μία συνδεδεμένη επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση εκείνης της υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης.

(β) Οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αντ' αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συνδεδεμένης στην περίοδο στην οποία η επένδυση αποκτάται.

Γίνονται επίσης κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για λογιστικοποίηση, για παράδειγμα, της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συνδεδεμένη, όπως για υπεραξία ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, ο επενδυτής χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που είναι διαθέσιμες. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της συγγενούς διαφέρουν, η συγγενής επιχείρηση καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις έχουσες την ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

Όταν, οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη του επενδυτή, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων του επενδυτή. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της συγγενούς και εκείνη του επενδυτή δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.

Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

Αν μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες του επενδυτή για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, θα γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, όταν χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή για να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Αν μια συγγενής επιχείρηση έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των εν λόγω προνομιούχων μετοχών, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο με ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή εταιρία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση.

Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπτό μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της επιχείρησης στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκή εξασφάλιση όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Η ζημία που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας.

Όταν η συμμετοχή του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, προβλέπονται και οι λοιπές ζημίες και αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησής. Αν η συγγενής μεταγενεστερώς παρουσιάσει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από αυτά τα κέρδη, μόνον αφού το μερίδιό του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

#### **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Θα γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- (α) Η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής,
- (β) Περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας,

(γ) Τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20% των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι ασκεί ουσιώδη επιρροή,

(δ) Τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20% ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή,

(ε) Την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης του επενδυτή καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου,

(στ) Τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις συγγενείς επιχειρήσεις στον επενδυτή υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών,

(ζ) Το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιό του επί των ζημιών της συγγενούς,

(η) Το γεγονός ότι μία συγγενής επιχείρηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, και

(θ) Περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.

Οι επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης θα κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων, καθώς και η λογιστική αξία των επενδύσεων αυτών, πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το μερίδιο του επενδυτή στις διακοπτόμενες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων πρέπει επίσης να γνωστοποιείται. Το μερίδιο του επενδυτή στις διακοπείσες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων θα γνωστοποιείται επίσης ξεχωριστά.

Το μερίδιο του επενδυτή επί των μεταβολών που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της συγγενούς θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια από τον επενδυτή και θα γνωστοποιείται στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.

## **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29

### Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

#### 1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε επιχείρησης της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση απεικόνιση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική.

Το Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι αρχίζει. Αποτελεί θέμα κρίσης, πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- (α) Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη.
- (β) Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα.
- (γ) Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή.
- (δ) Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- (ε) Το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή ξεπερνά το 100 %.

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

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

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Πρότυπο, πρέπει να χειρίζεται τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου, ως βάση για τη λογιστική αξία στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

## **3. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο, χρειάζονται προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση αυτής της βάσης και των ποσών που προκύπτουν.

## **4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1990.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30

## Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων

### 1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.

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

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

Το Πρότυπο εφαρμόζεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας. Όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων αναλαμβάνει τραπεζικές δραστηριότητες, το Πρότυπο είναι εφαρμοστέο σε σχέση με αυτές τις δραστηριότητες σε ενοποιημένη βάση.

### 2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Οι Τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους. Παρότι η εναρμόνιση αυτών των μεθόδων είναι επιθυμητή, είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής αυτού του Προτύπου. Για συμμόρφωση προς το ΔΛΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και, ως εκ τούτου, για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας έχουν καταρτιστεί, μπορεί να χρειάζεται γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που αφορούν τα ακόλουθα θέματα:

- (α) Την καταχώρηση των κύριων κατηγοριών εσόδων,
- (β) Την εκτίμηση της αξίας των επενδύσεων και των διαπραγματεύσιμων τίτλων,
- (γ) Τη διάκριση μεταξύ όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων συνεπάγονται την καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό και όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων προκαλούν μόνον ενδεχόμενα και δεσμεύσεις,
- (δ) Τη βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών, και
- (ε) Τη βάση προσδιορισμού των χρεώσεων για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και το λογιστικό χειρισμό τέτοιων χρεώσεων.

### **3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει μια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, που ομαδοποιεί, τα έσοδα και τα έξοδα κατ' είδος και γνωστοποιεί τα ποσά των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

Πέραν των απαιτήσεων άλλων Προτύπων, οι γνωστοποιήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων θα περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων και δαπανών:

Τόκοι και συναφή έσοδα,

Έξοδα τόκων και συναφή έξοδα,

Έσοδα από μερίσματα,

Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες,

Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες,

Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα,

Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων,

Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων,

Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης,

Ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές,

Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας, και

Άλλες λειτουργικές δαπάνες.

Οι κύριες κατηγορίες εσόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητες μιας τράπεζας περιλαμβάνουν τόκους, αμοιβές για υπηρεσίες, προμήθειες και αποτελέσματα αγοραπωλησίας συναλλάγματος. Κάθε κατηγορία εσόδου γνωστοποιείται ξεχωριστά για να μπορούν οι χρήστες να εκτιμούν την απόδοση της τράπεζας. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι επί πλέον των γνωστοποιήσεων για τις πηγές των εσόδων.

Οι κύριες κατηγορίες εξόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητες μιας τράπεζας περιλαμβάνουν τόκους, προμήθειες, ζημίες από δάνεια και προκαταβολές, επιβαρύνσεις σχετικές με τη μείωση στη λογιστική αξία των επενδύσεων και γενικά έξοδα διοίκησης. Κάθε



κατηγορία εξόδου γνωστοποιείται ξεχωριστά, ούτως ώστε οι χρήστες να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της τράπεζας.

Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν θα συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί.

Συμψηφισμός σε περιπτώσεις άλλες, εκτός από αυτές που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, εμποδίζει τους χρήστες να εκτιμήσουν την απόδοση ξεχωριστών δραστηριοτήτων μιας τράπεζας και την απόδοση που η τράπεζα επιτυγχάνει σε συγκεκριμένες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες από καθεμία από τις ακόλουθες συναλλαγές, καταχωρούνται κανονικά ύστερα από αμοιβαίο συμψηφισμό:

- (α) Διαθέσεις και μεταβολές στη λογιστική αξία των διαπραγματεύσιμων αξιογράφων.
- (β) Διαθέσεις επενδυτικών τίτλων.
- (γ) Αγοραπωλησίες ξένων νομισμάτων.

Έσοδα και έξοδα από τόκους γνωστοποιούνται ξεχωριστά για να δώσουν μια καλλίτερη εικόνα της σύνθεσης των καθαρών τόκων και των λόγων των μεταβολών τους.

Οι καθαροί τόκοι είναι προϊόν τόσο των επιτοκίων όσο και των ποσών των λαμβανόμενων και των χορηγούμενων δανείων. Είναι επιθυμητό να παρέχεται από τη διοίκηση ένας σχολιασμός γύρω από το μέσο όρο των επιτοκίων, το μέσο όρο των επιτοκίων των τοκοφόρων περιουσιακών στοιχείων και το μέσο όρο των εντόκων υποχρεώσεων για τη περίοδο. Σε μερικές χώρες, οι κυβερνήσεις παρέχουν βοήθεια στις τράπεζες κάνοντας καταθέσεις και παρέχοντας άλλες πιστωτικές διευκολύνσεις με επιτόκια ουσιαστικά χαμηλότερα από τα επιτόκια της αγοράς. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο σχολιασμός της διοίκησης συχνά αποκαλύπτει την έκταση αυτών των καταθέσεων και διευκολύνσεων και της επίδρασής τους στο καθαρό κέρδος.

#### **4. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν ισολογισμό που ομαδοποιεί περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατ' είδος και κατατάσσει αυτά με τρόπο που αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.

Επιπρόσθετα, οι γνωστοποιήσεις στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:

##### **Περιουσιακά Στοιχεία**

- Ταμείο και υπόλοιπα (διαθεσίμων) στην κεντρική τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα ομόλογα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την κεντρική τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα αξιόγραφα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς.
- Τοποθετήσεις και δάνεια και προκαταβολές σε άλλες τράπεζες.
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.

- Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες.
- Επενδυτικοί τίτλοι.

### **Υποχρεώσεις**

- Καταθέσεις από άλλες τράπεζες.
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες.
- Πιστοποιητικά καταθέσεων.
- Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνύμενες εγγράφως.
- Άλλα δανεισμένα κεφάλαια.

Η πιο χρήσιμη προσέγγιση στην κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας τράπεζας είναι να ομαδοποιεί αυτά κατ' είδος και να τα κατατάσσει με την κατά προσέγγιση σειρά ρευστότητάς τους, που μπορεί να ισοδυναμεί γενικά με τις λήξεις τους. Βραχυπρόθεσμα και μη στοιχεία δεν παρουσιάζονται ξεχωριστά, γιατί πολλά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας τράπεζας μπορεί να ρευστοποιούνται ή να διακανονίζονται στο εγγύς μέλλον

Η διάκριση μεταξύ υπολοίπων σε άλλες τράπεζες και υπολοίπων σε άλλα μέλη της χρηματαγοράς και από άλλους καταθέτες, είναι χρήσιμη πληροφορία, γιατί δίδει μια εικόνα των σχέσεων και της εξάρτησης μιας τράπεζας με άλλες τράπεζες και τη χρηματαγορά. Συνεπώς, η τράπεζα γνωστοποιεί ξεχωριστά:

- (α) Υπόλοιπα στην κεντρική τράπεζα.
- (β) Τοποθετήσεις σε άλλες τράπεζες.
- (γ) Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- (δ) Καταθέσεις από άλλες τράπεζες.
- (ε) Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.
- (στ) Άλλες καταθέσεις.

Μια τράπεζα γενικώς δε γνωρίζει τους κατόχους των δικών της πιστοποιητικών καταθέσεων, γιατί αυτά συνήθως είναι αντικείμενο συναλλαγών σε μία ανοικτή αγορά. Συνεπώς, η τράπεζα γνωστοποιεί ξεχωριστά τις καταθέσεις που έχει δεχθεί μέσω της έκδοσης των δικών της πιστοποιητικών καταθέσεων ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων.

Το ποσό με το οποίο κάθε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση εμφανίζεται στον ισολογισμό δεν πρέπει να συμψηφίζεται με την αφαίρεση μιας άλλης υποχρέωσης ή περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει την προσδοκώμενη ρευστοποίηση ή διακανονισμό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

## **5. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τυχόν σημαντικές συγκεντρώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών της και των εκτός ισολογισμού στοιχείων της. Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών,

επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου. Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί επίσης το ποσό των σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.

Η τράπεζα γνωστοποιεί σημαντικές συγκεντρώσεις στην κατανομή των περιουσιακών στοιχείων της και στην πηγή των υποχρεώσεών της, γιατί αυτό είναι μία χρήσιμη ένδειξη των πιθανών κινδύνων που συνυπάρχουν στη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και των κεφαλαίων που είναι διαθέσιμα στην τράπεζα. Οι γνωστοποιήσεις αυτές γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου, ανάλογα με τις συνθήκες της κάθε τράπεζας. Μια όμοια ανάλυση και εξήγηση των εκτός ισολογισμού στοιχείων είναι επίσης σημαντική. Ως γεωγραφικές περιοχές μπορεί να λαμβάνονται συγκεκριμένες χώρες, ομάδες χωρών ή περιοχές μέσα σε μία χώρα. Οι γνωστοποιήσεις για πελάτες μπορεί να αφορούν τομείς, όπως κρατικούς, δημόσιες υπηρεσίες και εμπορικές και επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες.

Η γνωστοποίηση σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων είναι επίσης μια χρήσιμη ένδειξη του κινδύνου των ζημιών, που προκύπτουν από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

## **6. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ**

Η τράπεζα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Τη λογιστική πολιτική που αναφέρεται στη βάση με την οποία τα μη ρευστοποιήσιμα δάνεια και οι προκαταβολές εξοδοποιούνται και διαγράφονται.
- (β) Λεπτομέρειες των μεταβολών σε οποιονδήποτε λογαριασμό πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θα γνωστοποιείται ξεχωριστά το ποσό που αναγνωρίστηκε στα έξοδα κατά την περίοδο, για ζημίες απομείωσης από μη ρευστοποιήσιμα δάνεια και προκαταβολές, το ποσό που βάρυνε την περίοδο για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά την περίοδο για είσπραξη δανείων και προκαταβολών που προηγουμένως είχαν διαγραφεί.
- (γ) Το συνολικό ποσό οποιουδήποτε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προ καταβολές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κάθε ποσό που κρατείται για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια και προκαταβολές πέραν των όσων ζημιών απομείωσης έχουν ήδη αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 για δάνεια και προκαταβολές, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως κρατήσεις από τα κέρδη εις νέον. Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης συνεπάγεται την αύξηση των κερδών εις νέον και δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου.

Είναι αναπόφευκτο, στη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οι τράπεζες να υφίστανται ζημίες από δάνεια, προκαταβολές και άλλες πιστωτικές διευκολύνσεις, ως αποτέλεσμα της μη δυνατότητας μερικής ή ολικής είσπραξής τους. Το ποσό των ζημιών που έχουν διαπιστωθεί καταχωρείται ως έξοδο και αφαιρείται από τη λογιστική αξία της οικείας κατηγορίας δανείων και προκαταβολών, ως πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές. Το ποσό των πιθανών ζημιών που δεν έχουν διαπιστωθεί,

αλλά που η εμπειρία δείχνει να παρουσιάζονται στο χαρτοφυλάκιο των δανείων και προκαταβολών, καταχωρείται επίσης ως έξοδο και αφαιρείται από το συνολικό ποσό της λογιστικής αξίας των δανείων και προκαταβολών, ως πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές. Η εκτίμηση αυτών των ζημιών εξαρτάται από την κρίση της διοίκησης. Είναι ουσιαστικό, όμως, η διοίκηση να εφαρμόζει τις εκτιμήσεις της κατά τρόπο ομοιόμορφο από περίοδο σε περίοδο.

Τοπικές συνθήκες ή η νομοθεσία μπορεί να απαιτούν ή να επιτρέπουν στην τράπεζα να διενεργεί κρατήσεις ποσών για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών, πέραν από τις ζημίες που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Κάθε τέτοια κράτηση αντιμετωπίζεται ως κράτηση από τα κέρδη εις νέον και όχι ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ομοίως, κάθε πιστωτικό ποσό από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των κερδών εις νέον και δεν συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας χρειάζεται να γνωρίζουν την επίδραση που οι ζημίες απομείωσης επί των δανείων και προκαταβολών είχαν στην οικονομική θέση και απόδοση της τράπεζας. Αυτό τους βοηθά να κρίνουν την αποτελεσματικότητα με την οποία η τράπεζα εκμεταλλεύεται τους πόρους της. Συνεπώς, μια τράπεζα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό κάθε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις μεταβολές του λογαριασμού πρόβλεψης κατά τη διάρκεια της περιόδου. Οι μεταβολές του λογαριασμού πρόβλεψης, περιλαμβανομένων και των ποσών που είχαν διαγραφεί, αλλά εισπράχθηκαν μέσα στην καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Μια τράπεζα μπορεί να αποφασίσει να μη λογίσει δεδουλευμένους τόκους δανείων ή προκαταβολών, για παράδειγμα, όταν ο δανειζόμενος βρίσκεται για περισσότερο από μια ορισμένη περίοδο σε καθυστέρηση πληρωμής τόκων ή κεφαλαίων. Η τράπεζα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των δανείων και προκαταβολών, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, επί του οποίου δεν έγινε λογισμός δεδουλευμένων τόκων, καθώς και τις βάσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιορίσει τη λογιστική αξία τέτοιων δανείων και προκαταβολών. Είναι επίσης επιθυμητό να γνωστοποιεί η τράπεζα αν καταχωρεί έσοδα από τόκους τέτοιων δανείων και προκαταβολών, καθώς και την επίδραση την οποία η μη καταχώρηση δεδουλευμένων τόκων έχει στη κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων της.

Όταν δάνεια και προκαταβολές δεν μπορούν να εισπραχθούν, διαγράφονται και επιβαρύνουν οποιονδήποτε λογαριασμό πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης. Σε μερικές περιπτώσεις, δεν διαγράφονται μέχρις ότου όλες οι αναγκαίες νομικές διαδικασίες έχουν ολοκληρωθεί και το ποσό της ζημίας απομείωσης έχει προσδιοριστεί οριστικά. Σε άλλες περιπτώσεις, διαγράφονται ενωρίτερα, για παράδειγμα, όταν ο δανειζόμενος δεν πληρώνει τόκους ή δεν εξοφλεί κεφάλαιο, που είχε λήξει σε συγκεκριμένη περίοδο. Επειδή ο χρόνος διαγραφής των ανείσπρακτων δανείων και προκαταβολών διαφέρει, το μικτό ποσό των δανείων και προκαταβολών και των λογαριασμών πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης, μπορεί

να ποικίλει σημαντικά σε όμοιες συνθήκες. Ως αποτέλεσμα, η τράπεζα γνωστοποιεί τις μεθόδους διαγραφής των ανείσπρακτων δανείων και προκαταβολών.

## **6. ΓΕΝΙΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ**

Κάθε κράτηση ποσού για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, που συμπεριλαμβάνει μελλοντικές ζημίες και άλλους απρόβλεπτους κινδύνους πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά ως μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Κάθε πίστωση που προέρχεται από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο και δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

Τοπικές συνθήκες ή νομοθεσία μπορεί να απαιτούν ή να επιτρέπουν στην τράπεζα να κρατεί ποσά για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, πέρα των επιβαρύνσεων για ζημίες δανείων και προκαταβολών. Επίσης, μπορεί να απαιτείται από μία τράπεζα ή να επιτρέπεται σε αυτή, η διενέργεια κρατήσεων για ενδεχόμενα. Τέτοια ποσά για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και ενδεχόμενα δεν έχουν τις ιδιότητες για καταχώρηση ως Προβλέψεις. Συνεπώς, μία τράπεζα καταχωρεί τέτοια ποσά σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Αυτό είναι αναγκαίο για να αποφεύγεται η υπερτίμηση των υποχρεώσεων, υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, η μη γνωστοποίηση δεδουλευμένων και προβλέψεων και η ευκαιρία να παραποιείται το καθαρό εισόδημα και τα ίδια κεφάλαια.

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων δεν μπορεί να παρουσιάζει σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για την απόδοση μιας τράπεζας, αν το καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου περιλαμβάνει τις επιδράσεις μη γνωστοποιούμενων ποσών, που κρατήθηκαν για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους ή για επιπρόσθετα ενδεχόμενα ή μη γνωστοποιούμενες πιστώσεις προερχόμενες από την αναστροφή τέτοιων κρατήσεων. Ομοίως, ο ισολογισμός δεν μπορεί να παρέχει συναφή και αξιόπιστη πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση μιας τράπεζας, αν ο ισολογισμός περιλαμβάνει υπερτιμημένες υποχρεώσεις, υποτιμημένα περιουσιακά στοιχεία ή δεν εμφανίζει δεδουλευμένα και προβλέψεις.

## **7. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

Οι τράπεζες γενικά αναλαμβάνουν διαχειριστικές και εμπιστευτικές δραστηριότητες που συνεπάγονται την κατοχή ή τοποθέτηση περιουσιακών στοιχείων για λογαριασμό ιδιωτών, ομάδας συμφερόντων, προγραμμάτων εξόδου από την υπηρεσία και άλλων θεσμών. Εφόσον η σχέση διαχειριστή ή άλλη όμοια σχέση προβλέπεται από νόμο, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία δεν ανήκουν στην τράπεζα και, συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της. Αν η τράπεζα απασχολείται σε σημαντικές δραστηριότητες διαχείρισης, γίνεται γνωστοποίηση αυτού του γεγονότος, με μία ένδειξη της έκτασης αυτών των δραστηριοτήτων, στις οικονομικές καταστάσεις της, λόγω της πιθανής υποχρέωσης, αν αποτύχει στα διαχειριστικά καθήκοντά της. Για το σκοπό αυτό, στις δραστηριότητες διαχείρισης δεν περιλαμβάνονται οι λειτουργίες φύλαξης.

## **8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1991.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31

## Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες

### 1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις που κατέχονται από:

- (α) Οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, ή
- (β) Αμοιβαία κεφάλαια, επενδυτικές μονάδες, και παρόμοιες επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Έλεγχος:** είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.
- **Μέθοδος καθαρής θέσης:** είναι μία μέθοδος λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με την οποία η συμμετοχή σε μια από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του μέλους της κοινοπραξίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της
- **Ο από κοινού έλεγχος:** είναι ο συμβατικός συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.
- **Επενδυτής:** σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτήν την κοινοπραξία. Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικός συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.
- **Κοινοπραξία:** είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.
- **Αναλογική ενοποίηση:** είναι μια μέθοδος λογιστικού χειρισμού και παρουσίασης, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας σε κάθε ένα από τα

περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες μιας από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης, ενοποιείται «γραμμή προς γραμμή» με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας ή εμφανίζεται με ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας.

- **Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις:** είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

- **Ουσιώδης επιρροή:** είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

- **Μέλος κοινοπραξίας:** είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτήν την κοινοπραξία.

Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αναλογική ενοποίηση ή η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της επιχείρησης που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή μέλους κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση.

Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των μελών στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

Οι Κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές και δομές. Το Πρότυπο εντοπίζει τρεις γενικότερες μορφές - από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις - που χαρακτηρίζονται ως κοινοπραξίες και ανταποκρίνονται στον ορισμό αυτό. Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά σε όλες τις κοινοπραξίες:

(α) Δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού, και

(β) Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο.

### 3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ

Η ύπαρξη συμβατικού διακανονισμού διαχωρίζει τις συμμετοχές που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο από τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή. Δραστηριότητες που δε διέπονται από συμβατικό διακανονισμό που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δε συνιστούν κοινοπραξίες για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.



Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα, με μια σύμβαση μεταξύ των μελών κοινοπραξιών ή με πρακτικά συζητήσεων μεταξύ των μελών. Σε μερικές περιπτώσεις, ο διακανονισμός ενσωματώνεται στο καταστατικό ή σε άλλο κανονιστικό έγγραφο της κοινοπραξίας. Οποιαδήποτε μορφή και αν έχει, ο συμβατικός διακανονισμός είναι συνήθως γραπτός και καλύπτει θέματα, όπως:

- (α) Τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και την υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη αναφορών,
- (β) Το διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των μελών της,
- (γ) Τις εισφορές κεφαλαίου των μελών της κοινοπραξίας, και
- (δ) Τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των δαπανών ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τα μέλη της.

Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένα μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα.

Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει ένα μέλος της κοινοπραξίας ως υπεύθυνο διαχειριστή ή διευθυντή της Κοινοπραξίας. Ο διαχειριστής δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής, που έχει συμφωνηθεί από τα μέλη της κοινοπραξίας με το συμβατικό διακανονισμό και έχει ανατεθεί στο διαχειριστή. Αν ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της οικονομικής δραστηριότητας, τότε ελέγχει την κοινοπραξία και αυτή αποτελεί θυγατρική του διαχειριστή και όχι κοινοπραξία.

#### **4. ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ**

Οι εργασίες μερικών Κοινοπραξιών προϋποθέτουν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού, ή άλλης επιχειρηματικής δομής που είναι ξεχωριστή από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του υποχρεώσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμεται μεταξύ των μελών της.

Ένα παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης δραστηριότητας είναι, όταν δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας συνδυάζουν τις δραστηριότητες, τους πόρους και την εμπειρία τους για να κατασκευάσουν, να προβάλλουν και να διανείμουν από κοινού ένα συγκεκριμένο προϊόν, όπως ένα αεροσκάφος. Διάφορα τμήματα της κατασκευαστικής διαδικασίας διεκπεραιώνονται από κάθε μέλος της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της

κοινοπραξίας επιβαρύνεται με τα δικά του κόστη και παίρνει ένα μερίδιο του εσόδου από την πώληση του αεροσκάφους, που προσδιορίζεται σύμφωνα με το συμβατικό διακανονισμό.

Σε σχέση με τις συμμετοχές του στις από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

- (α) Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει, και
- (β) Τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μπορεί να μην απαιτούνται ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία για την ίδια την κοινοπραξία και ούτε η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από αυτή. Όμως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις, ούτως ώστε να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

## **5. ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη της κοινοπραξίας, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αποκτώνται για αυτήν και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας βαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των δαπανών που πραγματοποιούνται.

Αυτές οι κοινοπραξίες δεν προϋποθέτουν την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης επιχειρήσεως ή επιχείρησης που να είναι ξεχωριστή από τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

Πολλές δραστηριότητες στις βιομηχανίες πετρελαίου, αερίου και εξόρυξης μεταλλευμάτων προϋποθέτουν από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, κάποιες εταιρίες παραγωγής πετρελαίου μπορεί να ελέγχουν από κοινού και να εκμεταλλεύονται έναν αγωγό πετρελαίου. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τον αγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν, με αντάλλαγμα την επιβάρυνσή του με μια συμφωνηθείσα αναλογία των δαπανών εκμετάλλευσης του αγωγού. Ένα άλλο παράδειγμα ενός από κοινού ελεγχόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, όταν δύο επιχειρήσεις ελέγχουν από κοινού ένα ακίνητο, λαμβάνοντας η κάθε μία ένα μερίδιο των ενοικίων που εισπράττονται και επιβαρυνόμενη ένα μέρος των δαπανών.

Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:

- (α) Το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων,
- (β) Οποιοσδήποτε υποχρεώσεις έχει πραγματοποιήσει,
- (γ) Το μερίδιό στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία,
- (δ) Το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία, και
- (ε) Τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία.

Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και τις οικονομικές καταστάσεις του:

- (α) Το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων και όχι ως επένδυση. Για παράδειγμα, το μερίδιο σε από κοινού ελεγχόμενο αγωγό πετρελαίου κατατάσσεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο.
- (β) Κάθε αναληφθείσα υποχρέωση, για παράδειγμα, εκείνες που αναλήφθηκαν για τη χρηματοδότηση του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία.
- (γ) Το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλα μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία.
- (δ) Το έσοδο από την πώληση ή χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία.
- (ε) Τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία, για παράδειγμα, εκείνα που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση του συμφέροντος του μέλους στην κοινοπραξία στα περιουσιακά στοιχεία και με την πώληση του μεριδίου του στο προϊόν.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Ο χειρισμός των από κοινού ελεγχόμενων περιουσιακών στοιχείων αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα και, συνήθως, τη νομική μορφή της κοινοπραξίας. Τα ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της ίδιας της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται σε όσες δαπάνες πραγματοποιούνται από κοινού από τα μέλη και τελικά βαρύνουν αυτούς, σύμφωνα με τα συμφωνημένα μερίδιά τους. Οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην καταρτίζονται για την κοινοπραξία, όμως τα μέλη μπορούν να συντάξουν απολογιστικές καταστάσεις ώστε να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

## **6. ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Από κοινού ελεγχόμενη είναι μια κοινοπραξία, που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας ή συνεταιρισμού στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η επιχείρηση λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες επιχειρήσεις, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Μια από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις, προβαίνει σε δαπάνες και αποκτά έσοδα. Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας δικαιούται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής επιχείρησης, μολονότι μερικές από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις περιλαμβάνουν και τη διαμοίραση του προϊόντος της κοινοπραξίας.

Πολλές από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις είναι ουσιαστικά όμοιες προς εκείνες τις κοινοπραξίες που αναφέρονται ως «από κοινού ελεγχόμενες εργασίες» ή «από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία». Για παράδειγμα, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να μεταβιβάσουν ένα από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο, όπως έναν αγωγό πετρελαίου, σε μια από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, για φορολογικούς ή άλλους λόγους. Ομοίως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συνεισφέρουν, σε μία από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, περιουσιακά στοιχεία, τα οποία θα είναι αντικείμενο εκμετάλλευσης από κοινού. Μερικές από κοινού ελεγχόμενες εργασίες επίσης προϋποθέτουν τη σύσταση μιας από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης, για να απασχολείται με ειδικά θέματα της δραστηριότητας, για παράδειγμα το σχεδιασμό, την προβολή, τη διανομή ή τις μετά την πώληση του προϊόντος υπηρεσίες.

Μια από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο, όπως άλλες επιχειρήσεις.

Κάθε μέλος της κοινοπραξίας συνήθως συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση. Αυτές οι εισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία του μέλους της κοινοπραξίας και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του, ως επένδυση στην από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση.

### **6.1 Αναλογική ενοποίηση**

Το μέλος της κοινοπραξίας θα αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση με την αναλογική ενοποίηση.

Ο επενδυτής - μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση χρησιμοποιώντας έναν εκ των δύο τύπων παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

Κατά την αναγνώριση μιας συμμετοχής σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, είναι ουσιώδες το μέλος της κοινοπραξίας να αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα του διακανονισμού και όχι τη συγκεκριμένη δομή ή τη μορφή της κοινοπραξίας. Σε μία από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, το μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, μέσω του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας. Αυτή η ουσία και οικονομική πραγματικότητα αντανακλώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, όταν αυτός αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο ισολογισμός του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης. Πολλές από τις διαδικασίες που αρμόζουν για την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης είναι όμοιες προς τις διαδικασίες ενοποίησης των επενδύσεων σε θυγατρικές.

Για την αναλογική ενοποίηση μπορεί να χρησιμοποιηθούν διάφορες μορφές παρουσίασης. Το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης στα όμοια στοιχεία, γραμμή προς γραμμή, στις οικονομικές καταστάσεις του. Για παράδειγμα, μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα αποθέματα της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης στα δικά του αποθέματα και το μερίδιό του στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της από κοινού επιχείρησης στα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Εναλλακτικά, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να συμπεριλάβει ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του, για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης. Για παράδειγμα, μπορεί να δείξει το μερίδιό του στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης ξεχωριστά, ως μέρος των δικών του κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.

Μπορεί να δείξει το μερίδιό του στις ενσώματες ακινητοποιήσεις της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης ξεχωριστά, ως μέρος των δικών του πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Αμφότερες οι μορφές παρουσίασης καταλήγουν στην παρουσίαση ίδιων ποσών κέρδους και ζημίας και της κάθε κύριας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών και είναι αποδεκτές για τους σκοπούς του Προτύπου.

Οποιοσδήποτε τύπος και αν χρησιμοποιείται για την αναλογική ενοποίηση, δεν αρμόζει να συμψηφίζονται περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με την αφαίρεση άλλων υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων, καθώς και εσόδων και δαπανών με την αφαίρεση άλλων εσόδων και δαπανών, εκτός εάν υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει το αναμενόμενο αποτέλεσμα ως προς τη ρευστοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Το μέλος της κοινοπραξίας θα πρέπει να διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο στην από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση.

Το μέλος της κοινοπραξίας διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να συμμετέχει στον έλεγχο μιας από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν το μέλος της κοινοπραξίας διαθέσει τη συμμετοχή του ή όταν τίθενται εξωτερικοί περιορισμοί στην από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, τις οποίες δεν ελέγχει πλέον από κοινού.

## **6.2 Μέθοδος καθαρής θέσης**

Ως εναλλακτική της αναλογικής ενοποίησης, το μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στην από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

Κάποια μέλη κοινοπραξιών αναγνωρίζουν τις συμμετοχές τους σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις κάνοντας χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης υποστηρίζεται από εκείνους που ισχυρίζονται ότι δεν αρμόζει να ενοποιούνται τα πλήρως ελεγχόμενα στοιχεία με τα από κοινού ελεγχόμενα στοιχεία, καθώς και από όσους πιστεύουν ότι τα μέλη της κοινοπραξίας ασκούν ουσιώδη επιρροή, παρά κοινό έλεγχο, σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση. Το Πρότυπο δε συνιστά τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, γιατί η αναλογική ενοποίηση αντικατοπτρίζει καλύτερα την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας σε μια από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, δηλαδή τον έλεγχο στο μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων. Παρόλα αυτά, το Πρότυπο επιτρέπει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ως εναλλακτικό χειρισμό, όταν αναγνωρίζονται οι συμμετοχές στις από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις.

Το μέλος της κοινοπραξίας θα διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή, σε μια από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση.

## **6.3 Εξαιρέσεις στην αναλογική ενοποίηση και τη μέθοδο της καθαρής θέσης**

Όταν μία συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση που προηγουμένως κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως.

Κατ' εξαίρεση, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να έχει βρει αγοραστή, αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Το μέλος της κοινοπραξίας δεν απαιτείται να εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης σε συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

## 7. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:

- (α) Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών,
- (β) Το μερίδιό του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται και
- (γ) Όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.

Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων δεσμεύσεων, σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, ξεχωριστά από άλλες δεσμεύσεις:

- (α) Κάθε δέσμευση του μέλους που αφορά κεφαλαιουχικές δαπάνες σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες και το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών, και
- (β) Το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες των ιδίων των κοινοπραξιών.

Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των συμμετοχών σε σημαντικές κοινοπραξίες και το ποσοστό ιδιοκτησίας που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Το μέλος κοινοπραξίας που παρουσιάζει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο παρουσίασης «γραμμή προς γραμμή» για την αναλογική ενοποίηση είτε τη μέθοδο καθαρής θέσης, θα γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.

Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την αναγνώριση των συμμετοχών του σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις.

## **8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Η επιχείρηση θα εφαρμόσει το Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1ης Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η επιχείρηση εφαρμόσει το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1ης Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.



## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

### Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

#### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να ενισχύσει την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη σπουδαιότητα των χρηματοοικονομικών μέσων αναφορικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης.

Σκοπός του Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αφορά την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

- (α) Εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες. Οι επιχειρήσεις θα εφαρμόσουν το Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες. Οι επιχειρήσεις θα εφαρμόζουν επίσης το Πρότυπο αυτό σε όλα τα παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες,
- (β) Δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους,
- (γ) Συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων,
- (δ) Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Όμως, το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια,
- (ε) Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συναλλαγές για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα συμπεριλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι που έχει εκδώσει η επιχείρηση και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Για τους σκοπούς του Προτύπου, ασφαλιστική σύμβαση είναι μία σύμβαση, που εκθέτει τον ασφαλιστή σε συγκεκριμένου κινδύνους ζημίας από γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται ή καθίστανται γνωστά μέσα σε καθορισμένη περίοδο, περιλαμβανομένου του θανάτου (ή στην περίπτωση σύνταξης, της επιβίωσης του δικαιούχου), της ασθένειας, της ανικανότητας, της ζημίας ακινήτου, της βλάβης τρίτων μερών και της διακοπής εργασιών. Οι διατάξεις του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται, όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο

λαμβάνει τη μορφή ασφαλιστικής σύμβασης, αλλά το οποίο αφορά κυρίως τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών κινδύνων, όπως για παράδειγμα, μερικοί τύποι συμβάσεων οικονομικής αντασφάλισης και εγγυημένων επενδύσεων, που εκδίδονται από ασφαλιστικές και άλλες επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις που έχουν υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια, ενθαρρύνονται να εξετάζουν τη σκοπιμότητα εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Προτύπου για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με τέτοιες υποχρεώσεις.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορεί να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για την αγορά, πώληση ή χρήση.

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους ένα συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

- (α) Όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,
- (β) Όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η επιχείρηση έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),
- (γ) Όταν, για παρόμοιες συμβάσεις, η επιχείρηση συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παραλαβή με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή στο περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή, και
- (δ) Όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μία σύμβαση στο οποίο εφαρμόζεται η (β) ή η (γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου. Άλλες συμβάσεις αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Χρηματοοικονομικό Μέσο:** είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία επιχείρηση και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη επιχείρηση.

- **Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο:** είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

(α) Ταμιακά διαθέσιμα,

(β) Συμμετοχικό τίτλο άλλης επιχείρησης,

(γ) Συμβατικό δικαίωμα:

(i) Για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη επιχείρηση, ή

(ii) Για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη επιχείρηση υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την επιχείρηση, ή

(δ) Συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της επιχείρησης και είναι:

(i) Μη παράγωγο για το οποίο η επιχείρηση υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης, ή

(ii) Παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης.

- **Χρηματοοικονομική υποχρέωση:** είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

(α) Συμβατικό δικαίωμα:

(i) Για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη επιχείρηση, ή

(ii) Την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη επιχείρηση υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την επιχείρηση, ή

(β) Συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της επιχείρησης και είναι:

(i) Μη παράγωγο για το οποίο η επιχείρηση υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης, ή

(ii) Παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης.

- **Συμμετοχικός τίτλος:** είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό με το οποίον ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Στο Πρότυπο, οι όροι «σύμβαση» και «συμβατικός» παραπέμπουν σε μία συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών, που έχει σαφείς οικονομικές συνέπειες, τις οποίες τα μέλη έχουν μικρή ή καμία, διακριτική ευχέρεια να αποφύγουν, επειδή συνήθως η συμφωνία είναι εκτελεστή κατά το νόμο. Οι συμβάσεις και, συνεπώς, τα χρηματοοικονομικά μέσα, μπορούν να λάβουν ποικίλες μορφές και δεν απαιτείται να είναι γραπτές.

### 3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

#### 3.1 Υποχρεώσεις και Ίδια Κεφάλαια

Ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα εντάσσει, κατά την αρχική αναγνώριση, το όλον ή τα μέρη από τα οποία αποτελείται, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια ή στους συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμβάσεως και τους ορισμούς του χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου.

Όταν ο εκδότης προσδιορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος μάλλον παρά χρηματοοικονομική υποχρέωση, το μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος εφόσον και μόνον εφόσον

αμφότεροι οι όροι (α) και (β) που ακολουθούν πληρούνται.

(α) Το μέσο δεν συμπεριλαμβάνει καμία συμβατική υποχρέωση:

(i) Για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη επιχείρηση, ή

(ii) Για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη επιχείρηση υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη.

(β) Αν το μέσο δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη, είναι:

(i) Μη παράγωγο το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία υποχρέωση η επιχείρηση να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της, ή

(ii) Παράγωγο που μπορεί να διακανονιστεί μόνον από τον εκδότη με την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης. Για τον σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.

Μία συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο, που μπορεί ή θα καταλήξει στη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά που δεν πληροί τους όρους (α) και (β) ανωτέρω δεν είναι συμμετοχικός τίτλος.

### **3.2 Μη συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου**

Η ειδοποιός διαφορά της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από το συμμετοχικό τίτλο είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης ενός εκ των συμβαλλόμενων του χρηματοοικονομικού μέσου (του εκδότη) να παραδώσει στον άλλον συμβαλλόμενο (τον κάτοχο) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με τον κάτοχο με όρους που είναι δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη. Μολονότι ο κάτοχος ενός συμμετοχικού τίτλου ενδέχεται να δικαιούται κατ' αναλογία μερίδιο μερισμάτων ή άλλων διανομών των ιδίων κεφαλαίων, ο εκδότης δεν έχει συμβατική υποχρέωση να προβεί σε τέτοιου είδους διανομές, επειδή δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτόν να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο σε άλλον συμβαλλόμενο.

Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου στον ισολογισμό της επιχείρησης διέπεται από την ουσία του μέσου και όχι τη νομική μορφή του. Η ουσία και η νομική μορφή συνήθως συμπίπτουν, αλλά αυτό δεν ισχύει πάντα. Μερικά χρηματοοικονομικά μέσα λαμβάνουν τη νομική μορφή συμμετοχικού τίτλου, αλλά είναι στην ουσία υποχρεώσεις ενώ άλλα μέσα μπορεί να συνδυάζουν χαρακτηριστικά συμμετοχικών τίτλων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα:

(α) Μία προνομιούχος μετοχή που προβλέπει την υποχρεωτική εξόφληση από τον εκδότη, έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού σε καθορισμένη ή προσδιοριστέα μελλοντική ημερομηνία ή που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη την εξόφληση του μέσου σε ή μετά από συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.

(β) Χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσο δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ωστόσο, η κατάταξη ως χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν αποκλείει τη χρήση περιγραφών όπως «καθαρή αξία ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» και «μεταβολή καθαρής αξίας ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» στην όψη των

οικονομικών καταστάσεων επιχείρησης που δεν έχει μετοχικό κεφάλαια ή τη χρήση επιπρόσθετης γνωστοποίησης που δείχνει ότι τα συνολικά δικαιώματα των μελών περιλαμβάνουν στοιχεία όπως αποθεματικά που ανταποκρίνονται στον ορισμό και συμμετοχικών τίτλων και διαθέσιμων μέσων που δεν τον πληρούν.

Αν η επιχείρηση δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου για τον διακανονισμό μιας συμβατικής υποχρέωσης, η υποχρέωση ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα:

(α) Περιορισμός της επιχείρησης στην εκπλήρωση μιας συμβατικής υποχρέωσης, όπως η έλλειψη πρόσβασης σε ξένο νόμισμα ή η ανάγκη να ληφθεί έγκριση της πληρωμής από μία εποπτική αρχή, δεν αναιρεί τη συμβατική υποχρέωση της επιχείρησης ή το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου, που πηγάζει από το χρηματοοικονομικό μέσο.

(β) Μία συμβατική υποχρέωση που εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξαργύρωσης από τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί χρηματοοικονομική επειδή η επιχείρηση δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου.

Ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δεν επιβάλλει ρητά συμβατική υποχρέωση για την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου, μπορεί να την επιβάλλει έμμεσα, μέσω των όρων και προϋποθέσεων της. Για παράδειγμα:

(α) Το χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να περιέχει μία μη χρηματοοικονομική υποχρέωση που πρέπει να διακανονιστεί εφόσον και μόνον εφόσον η επιχείρηση δεν προβεί σε διανομές ή δεν εξαργυρώσει το μέσο. Αν η επιχείρηση μπορεί να αποφύγει τη μεταφορά μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου μόνο με το διακανονισμό της μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.

(β) Ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση μόνον εάν προβλέπει ότι κατά το διακανονισμό η επιχείρηση θα παραδώσει είτε:

(i) Μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είτε

(ii) Τις ίδιες τις μετοχές η αξία των οποίων προσδιορίζεται ώστε να υπερβαίνει σε σημαντικό βαθμό την αξία των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Αν και η επιχείρηση δεν έχει ρητή συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η αξία της επιλογής του διακανονισμού με μετοχές είναι τέτοια που η επιχείρηση θα διακανονίσει τοις μετρητοίς. Σε κάθε περίπτωση, ο κάτοχος έχει στην ουσία λάβει εγγύηση ότι θα παραλάβει κάποιο ποσό που ισοδυναμεί τουλάχιστον με την επιλογή του διακανονισμού τοις μετρητοίς.

### **3.3 Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της επιχείρησης**

Μία σύμβαση δεν είναι συμμετοχικός τίτλος μόνον επειδή μπορεί να καταλήξει στην παράδοση ή την παραλαβή των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της επιχείρησης. Η επιχείρηση μπορεί να έχει συμβατικό δικαίωμα ή υποχρέωση να λάβει ή να παραδώσει μία ποσότητα των

ιδίων της μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων που ποικίλλει ώστε η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της επιχείρησης που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν να ισούται με την αξία της συμβατικής υποχρέωσης ή του συμβατικού δικαιώματος. Τέτοιο συμβατικό δικαίωμα ή συμβατική υποχρέωση μπορεί να είναι για καθορισμένο ποσό ή ποσό που κυμαίνεται μερικώς ή πλήρως ανταποκρινόμενο στις μεταβολές κάποιας μεταβλητής εκτός των τιμών της αγοράς ή των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της επιχείρησης (π.χ., ένα επιτόκιο, μία τιμή αγαθού ή μία τιμή χρηματοοικονομικού μέσου).

Σύμβαση που θα διακανονιστεί μόνο από την επιχείρηση (με τη λήψη ή) την παράδοση συγκεκριμένου ποσού των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Για παράδειγμα, ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της επιχείρησης έναντι συγκεκριμένης τιμής ή έναντι ενός δηλωμένου συγκεκριμένου κεφαλαίου ενός ομολόγου, είναι συμμετοχικός τίτλος. Μεταβολές στην εύλογη αξία μίας σύμβασης που απορρέουν από διακυμάνσεις στα επιτόκια της αγοράς που δεν επηρεάζουν το ύψος των μετρητών ή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που θα καταβληθούν ή θα ληφθούν ή τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν με τον διακανονισμό της σύμβασης, δεν αποκλείουν τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως συμμετοχικό τίτλο. Κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που λαμβάνεται για πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή δικαίωμα αγοράς των μετοχών της ίδιας της επιχείρησης) προστίθεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κάθε τίμημα που καταβάλλεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης) αφαιρείται απευθείας από τα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Μία σύμβαση που περιέχει την υποχρέωση η επιχείρηση να αγοράσει τους ίδιους της τους συμμετοχικούς τίτλους έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία της τιμής εξόφλησης (για παράδειγμα, για την παρούσα αξία της τιμής μελλοντικής επαναγοράς, την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή άλλο ποσό εξόφλησης). Αυτό συμβαίνει και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση είναι συμμετοχικός τίτλος.

Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την επιχείρηση που λαμβάνει ή παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων έναντι μεταβλητού ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση

### **3.4 Όροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού**

Ένα χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να απαιτεί η επιχείρηση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλως να το διακανονίσει με τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση, σε περίπτωση πραγματοποίησης ή μη πραγματοποίησης βέβαιων μελλοντικών γεγονότων (ή βάση της έκβασης των αβέβαιων γεγονότων) που οι

οποίες είναι εκτός του ελέγχου αμφοτέρων, του εκδότη και του κατόχου του μέσου, όπως μία μεταβολή κάποιου δείκτη χρηματιστηρίου, τιμών, επιτοκίων ή των φορολογικών απαιτήσεων ή ακόμα τα μελλοντικά έσοδα του εκδότη, τα καθαρά έσοδα ή του δείκτη ξένων προς ίδια κεφάλαια. Ο εκδότης τέτοιου μέσου δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου (ή άλλως να διακανονίσει κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση). Συνεπώς, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη εκτός:

(α) Το τμήμα του ενδεχόμενου διακανονισμού για το οποίο θα μπορούσε να απαιτηθεί διακανονισμός τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι γνήσιο, αυθεντικό και έγκυρο, ή

(β) Μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να διακανονίσει την υποχρέωση τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) μόνο στην περίπτωση της εκκαθάρισης της εκδότριας εταιρίας.

### 3.5 Επιλογές Διακανονισμού

Όταν ένα παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο παρέχει στο ένα μέρος επιλογή για τον τρόπο διακανονισμού (π.χ., ο εκδότης ή ο κάτοχος έχουν την επιλογή να επιλέξουν διακανονισμό μέσω συμψηφισμού ή της ανταλλαγής μετοχών έναντι μετρητών), είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός αν όλοι οι εναλλακτικοί τρόποι συμψηφισμού θα κατέληγαν στο χαρακτηρισμό του ως συμμετοχικό τίτλο.

Ο εκδότης ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου θα αξιολογήσει τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης καθώς και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Τέτοια στοιχεία θα κατατάσσονται ξεχωριστά ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικοί τίτλοι.

Η επιχείρηση αναγνωρίζει διακεκριμένα τα μέρη που συγκροτούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο, το οποίο:

(α) Δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση της επιχείρησης, και

(β) Παρέχει ένα δικαίωμα προαίρεσης στον κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε συμμετοχικό τίτλο της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ένα ομόλογο ή συναφές μέσο, μετατρέψιμο από τον κάτοχο σε συγκεκριμένο αριθμό κοινών μετοχών της επιχείρησης, αποτελεί ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Από την προοπτική της επιχείρησης, ένα τέτοιο μέσο αποτελείται από δύο συνθετικά μέρη: μία χρηματοοικονομική υποχρέωση (μία συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και ένα συμμετοχικό τίτλο (ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που παρέχει στον κάτοχο τη δυνατότητα, για μια καθορισμένη χρονική περίοδο, να μετατρέψει τον τίτλο σε κοινές μετοχές της επιχείρησης). Το οικονομικό αποτέλεσμα της έκδοσης ενός τέτοιου μέσου είναι ουσιαστικά το ίδιο με την ταυτόχρονη έκδοση ενός χρεωστικού τίτλου, με ρήτρα πρόωρου διακανονισμού και δικαιώματα αγοράς κοινών μετοχών ή, με την έκδοση



χρεωστικού τίτλου με αποκοπώμενα δικαιώματα αγοράς μετοχών. Κατά συνέπεια, σε όλες τις περιπτώσεις, η επιχείρηση παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων διακεκριμένα στον ισολογισμό της.

Η κατάταξη των στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου μέσου δεν αναθεωρείται, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της πιθανότητας άσκησης του δικαιώματος μετατροπής, ακόμη και όταν η άσκηση του δικαιώματος έχει καταστεί προφανώς οικονομικά επωφελής για ορισμένους κατόχους. Οι κάτοχοι δεν ενεργούν πάντοτε με προβλέψιμο τρόπο, επειδή π.χ. οι φορολογικές συνέπειες οι οποίες προκύπτουν από τη μετατροπή μπορεί να διαφέρουν μεταξύ διαφορετικών κατόχων. Περαιτέρω, η πιθανότητα μετατροπής μεταβάλλεται από χρόνο σε χρόνο. Η υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε μελλοντικές πληρωμές παραμένει σε εκκρεμότητα, μέχρις ότου αυτή εξαιρεθεί μέσω της μετατροπής ή της λήξης του μέσου ή κάποιας άλλης συναλλαγής.

Όταν η αρχική λογιστική αξία ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατανέμεται στα συνθετικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, η υπολειμματική αξία εκχωρείται στο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μετά την αφαίρεση από την εύλογη αξία του μέσου ως σύνολο το ποσό που προσδιορίστηκε ιδιαίτερα για το στοιχείο της υποχρέωσης. Η αξία οποιωνδήποτε παράγωγων χαρακτηριστικών (όπως ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) ενσωματωμένων στο σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο εκτός του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων (όπως είναι ένα δικαίωμα μετατροπής) περιλαμβάνεται στο στοιχείο της υποχρέωσης. Το άθροισμα της λογιστικής αξίας που εκχωρείται στα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, κατά την αρχική αναγνώριση, είναι σε κάθε περίπτωση ίση προς την εύλογη αξία με την οποία θα μπορούσε να εμφανίζεται το μέσο ως ένα σύνολο. Κατά την αρχική αναγνώριση των συνθετικών στοιχείων του χρηματοοικονομικού μέσου δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.

Ο εκδότης μιας ομολογίας μετατρέψιμης σε κοινές μετοχές προσδιορίζει αρχικά τη λογιστική αξία του στοιχείου της υποχρέωσης επιμετρώντας την εύλογη αξία μιας παρόμοιας υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε ενσωματωμένων παράγωγων χαρακτηριστικών που δεν ανήκουν στο συμ μετοχικό τίτλο) που δεν συνοδεύεται από στοιχείο συμμετοχικού τίτλου. Η λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται ο συμ μετοχικός τίτλος ο οποίος αντιπροσωπεύει το δικαίωμα μετατροπής σε κοινές μετοχές, μπορεί ακολούθως να προσδιοριστεί με αφαίρεση της εύλογης αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τη εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως σύνολο.

Αν μία επιχείρηση επαναποκτήσει τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους, τα μέσα αυτά (οι «ίδιες μετοχές») θα αφαιρεθούν από τα ίδια κεφάλαια. Κατά την αγορά, πώληση, έκδοση, ή ακύρωση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Τέτοιες ίδιες μετοχές μπορεί να αποκτώνται και να κατέχονται από την επιχείρηση ή από άλλα μέλη του ενοποιημένου ομίλου. Το τίμημα που καταβάλλεται ή λαμβάνεται θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

### 3.6 Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη

Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου θα χρεώνονται από την επιχείρηση απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Το κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης, εκτός από το κόστος έκδοσης συμμετοχικού τίτλου που επιρρίπτεται άμεσα στην απόκτηση μιας επιχείρησης, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν αυτό το μέσο, αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Έτσι, η διανομή μερίσματος, για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ' ολοκλήρου στις υποχρεώσεις, αναγνωρίζεται ως δαπάνη με τον ίδιο τρόπο, όπως οι τόκοι ενός ομολόγου. Παρομοίως, κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με εξοφλήσεις ή αναχρηματοδοτήσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, ενώ οι εξοφλήσεις και αναχρηματοδοτήσεις των συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Η επιχείρηση συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα κόστη κατά την έκδοση ή απόκτηση των ιδίων της συμμετοχικών τίτλων. Στα κόστη αυτά μπορεί να συμπεριλαμβάνονται έξοδα καταχώρησης στο μητρώο και άλλες διοικητικές αμοιβές, ποσά που καταβλήθηκαν σε νομικούς, λογιστές και άλλους επαγγελματικούς συμβούλους, κόστη εκτυπώσεων, και τέλη χαρτοσήμου. Τα κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης (καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος) στην έκταση που είναι διαφορεικά κόστη που επιρρίπτονται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης τα οποία θα είχαν αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Τα κόστη μιας συναλλαγής καθαρής θέσης που εγκαταλείπεται αναγνωρίζονται ως δαπάνες.

Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν στην έκδοση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου, κατανέμονται στα στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων του μέσου σε αναλογία προς την κατανομή του προϊόντος της έκδοσης. Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν από κοινού σε περισσότερες από μία συναλλαγές (για παράδειγμα, κόστη της ταυτόχρονης διάθεσης μετοχών και της εισαγωγής άλλων στο χρηματιστήριο), κατανέμονται σε αυτές τις συναλλαγές σε λογική και συνεπή με συναφείς συναλλαγές βάση.

Τα μερίσματα που εντάσσονται στις δαπάνες, εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε μαζί με τους τόκους επί άλλων υποχρεώσεων, είτε ως διακεκριμένο στοιχείο.

Κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή δαπάνη στα αποτελέσματα ακόμη και όταν σχετίζονται με μέσο που περιλαμβάνει υπολειμματικό δικαίωμα επί των

περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η επιχείρηση παρουσιάζει κάθε κέρδος ή ζημία που απορρέει από την επαναμέτρηση τέτοιου μέσου διακεκριμένα στην όψη των οικονομικών καταστάσεων όταν σχετίζεται με την επεξήγηση των επιδόσεων της επιχείρησης.

#### **4.7 Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης**

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να απεικονίζεται στον ισολογισμό, μόνον και μόνον όταν η επιχείρηση:

- (α) Έχει επί του παρόντος νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά, και
- (β) Προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, η επιχείρηση δεν θα συμψηφίζει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση.

Το Πρότυπο απαιτεί τη συμψηφιστική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης από το διακανονισμό δύο ή περισσότερων διακεκριμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει το εκ του συμψηφισμού καθαρό ποσό και προτίθεται να ενεργήσει αναλόγως, στην πραγματικότητα κατέχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται ξεχωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόροι ή υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η εμφάνιση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού, δεν πρέπει να συγχέεται με τη διαγραφή του ενός από τα παραπάνω δύο στοιχεία στον ισολογισμό της επιχείρησης. Αν και ο συμψηφισμός δεν συνεπάγεται την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας, η διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού μέσου συνεπάγεται όχι μόνον την απάλειψη από τον ισολογισμό ενός ήδη αναγνωρισμένου στοιχείου, αλλά ενδέχεται επίσης να οδηγήσει στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας.

Δικαίωμα συμψηφισμού είναι ένα κατά νόμο ασκητό δικαίωμα του οφειλέτη, συμβατικό ή άλλο, να εξοφλήσει ή άλλως να απαλείψει ολόκληρο ή μέρος του ποσού που οφείλει στον πιστωτή, συμψηφίζοντας την οφειλή αυτή έναντι απαίτησής του. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο οφειλέτης μπορεί να έχει το νομικό δικαίωμα να αφαιρέσει από το ποσό που οφείλει στον πιστωτή ποσό που οφείλεται από τρίτους, εφόσον υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ των τριών μερών που παρέχει σαφώς στον οφειλέτη το δικαίωμα συμψηφισμού. Επειδή το δικαίωμα συμψηφισμού προβλέπεται εκ του νόμου, οι όροι που στοιχειοθετούν το

δικαίωμα ενδέχεται να ποικίλουν από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία και συνεπώς πρέπει να εξετάζονται οι νόμοι που εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ των μερών.

Η ύπαρξη ενός κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμψηφισμού μεταξύ χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα στοιχεία αυτά και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά την έκθεση της επιχείρησης σε πιστωτικό κίνδυνο και σε κίνδυνο ρευστότητας. Παρά ταύτα, η ύπαρξη του δικαιώματος αυτού, δεν δικαιολογεί από μόνη της το συμψηφισμό. Όταν δεν υπάρχει πρόθεση άσκησης του δικαιώματος ή ταυτόχρονης εξόφλησης, τότε το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών μιας επιχείρησης δεν επηρεάζονται. Όταν η επιχείρηση προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα ή να εξοφλήσει ταυτόχρονα, η εμφάνιση του συμψηφιστικού ποσού που προκύπτει από το συμψηφισμό του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης, απεικονίζει ορθότερα τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, όπως επίσης και τους κινδύνους στους οποίους αυτές οι ταμιακές ροές εκτίθενται. Η πρόθεση από ένα ή και από τα δυο μέρη να προβούν σε συμψηφιστικό διακανονισμό χωρίς νόμιμο δικαίωμα, δεν είναι επαρκής λόγος για να δικαιολογήσει το συμψηφισμό, επειδή αυτή δεν μεταβάλλει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

Οι προθέσεις μιας επιχείρησης σε σχέση με το διακανονισμό συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μπορεί να επηρεάζονται από τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της, τις απαιτήσεις των χρηματοοικονομικών αγορών και άλλες συνθήκες που ενδέχεται να περιορίζουν τη δυνατότητα συμψηφισμού ή του ταυτόχρονου διακανονισμού.

Ταυτόχρονος διακανονισμός δύο χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να λάβει χώρα, για παράδειγμα, μέσω ενός γραφείου συμψηφισμού σε μία οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά ή μέσω αντιφώνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ταμιακές ροές ισοδυναμούν, στην πραγματικότητα, με ένα μόνο συμψηφιστικό ποσό και δεν υπάρχει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ή σε κίνδυνο ρευστότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, μία επιχείρηση μπορεί να διακανονίσει δύο χρηματοοικονομικά μέσα με την είσπραξη και καταβολή διακεκριμένων ποσών, εκτιθέμενη σε πιστωτικό κίνδυνο για ολόκληρο το ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή σε κίνδυνο ρευστότητας για ολόκληρο το ποσό της υποχρέωσης. Τέτοιου είδους έκθεση σε κίνδυνο μπορεί να είναι σημαντική, μολονότι σχετικά βραχυχρόνια. Κατά συνέπεια, η ρευστοποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ο διακανονισμός μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρούνται ταυτόχρονες, μόνον όταν οι συναλλαγές λαμβάνουν χώρα την ίδια στιγμή.

Η επιχείρηση που υπεισέρχεται σε σειρά συναλλαγών χρηματοοικονομικών μέσων με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, ενδέχεται να συνάψει μία «κύρια συμφωνία συμψηφισμού» με τον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο. Η συμφωνία αυτή προβλέπει τον ενιαίο συμψηφιστικό διακανονισμό όλων των χρηματοοικονομικών μέσων που καλύπτονται από τη συμφωνία σε περίπτωση αθέτησης ή λήξης, κατά περίπτωση, οποιασδήποτε σύμβασης.

Μια κύρια συμφωνία συμψηφισμού δημιουργεί κατά κανόνα το δικαίωμα συμψηφισμού, που καθίσταται υποχρεωτικός και επηρεάζει τη ρευστοποίηση ή τον διακανονισμό των επί μέρους χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μόνον ύστερα από συγκεκριμένο γεγονός αθέτησης ή σε άλλες περιπτώσεις μη αναμενόμενες να προκύψουν κατά την ομαλή πορεία της επιχείρησης. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που υπόκεινται σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της επιχείρησης στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται.

## 5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σκοπός των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το Πρότυπο είναι η παροχή πληροφοριών που θα ενισχύουν την κατανόηση της σημασίας των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της επιχείρησης, την απόδοσή της και τις ταμιακές ροές της και θα βοηθούν στην εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών που σχετίζονται με αυτά τα μέσα.

Οι συναλλαγές σε χρηματοοικονομικά μέσα μπορεί να συνεπάγονται για την επιχείρηση την ανάληψη ή τη μεταβίβαση, ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών κινδύνων που περιγράφονται παρακάτω. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις παρέχουν πληροφόρηση που βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην εκτίμηση της έκτασης του κινδύνου, που σχετίζεται με τα χρηματοοικονομικά μέσα.

(α) Ο κίνδυνος αγοράς περιλαμβάνει κινδύνους τριών ειδών:

(i) Συναλλαγματικό κίνδυνος - ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

(ii) Κίνδυνο επιτοκίου της εύλογης αξίας - ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς.

(iii) Κίνδυνο τιμών - είναι ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, είτε αυτές οι μεταβολές προξενούνται από παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο μέσο ή τον εκδότη του, είτε από παράγοντες που επηρεάζουν γενικά τα διαπραγματεύσιμα μέσα της αγοράς.

Ο κίνδυνος αγοράς ενσωματώνει όχι μόνο την πιθανότητα της ζημίας, αλλά επίσης και την πιθανότητα κέρδους.

(β) Πιστωτικός κίνδυνος - ο κίνδυνος ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο να αθετήσει την εκπλήρωση της υποχρέωσής του προξενώντας οικονομική ζημία στο άλλο μέρος.

(γ) Κίνδυνος ρευστότητας (γνωστός επίσης και ως χρηματοδοτικός κίνδυνος) - είναι ο κίνδυνος η επιχείρηση να αντιμετωπίσει δυσκολίες στην εξεύρεση κεφαλαίων για να καλύψει υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Ο κίνδυνος ρευστότητας μπορεί να προέλθει από αδυναμία έγκαιρης πώλησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κοντά στην εύλογη αξία του.

(δ) Κίνδυνος επιτοκίου ταμιακής ροής - ο κίνδυνος της διακύμανσης των μελλοντικών ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς. Στην περίπτωση ενός χρεωστικού τίτλου με κυμαινόμενο επιτόκιο, για παράδειγμα, τέτοιες διακυμάνσεις συνεπάγονται μεταβολή του πραγματικού επιτοκίου του χρηματοοικονομικού μέσου, συνήθως χωρίς μεταβολή στην εύλογη αξία του.

### **5.1 Μορφή, θέση και κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων**

Το Πρότυπο δεν περιγράφει τη μορφή της πληροφόρησης που απαιτείται να γνωστοποιείται ή τη θέση της μέσα στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά την έκταση που η απαιτούμενη πληροφόρηση παρουσιάζεται στην όψη των οικονομικών καταστάσεων, δεν απαιτείται να επαναλαμβάνεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν συνδυασμό περιγραφικών πληροφοριών και ειδικών ποσοτικών δεδομένων, όπως αρμόζει στη φύση των μέσων και τη σχετική σημασία τους για την επιχείρηση.

Ο προσδιορισμός του επιπέδου των λεπτομερειών που γνωστοποιούνται σχετικά με τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά μέσα, είναι ζήτημα κρίσης, βάσει της σχετικής τους βαρύτητάς. Είναι αναγκαίο να διατηρείται ισορροπία ανάμεσα στην υπερφόρτωση των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, που μπορεί να μη βοηθούν τους χρήστες και στη μεγάλη συμπύκνωση της πληροφόρησης που οδηγεί στη συσκότιση σημαντικών πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν η επιχείρηση υπεισέρχεται σε μεγάλο αριθμό χρηματοοικονομικών μέσων με συναφή χαρακτηριστικά και καμία επί μέρους σύμβαση δεν είναι ουσιώδη σε μεμονωμένο επίπεδο, είναι εύλογο να παρέχονται περιληπτικές πληροφορίες για τις ειδικές κατηγορίες των μέσων. Από την άλλη πλευρά, πληροφορίες σχετικά με ένα συγκεκριμένο μέσο μπορεί να έχουν σημασία, όταν το μέσο αυτό αποτελεί, για παράδειγμα, ένα ουσιώδες στοιχείο της κεφαλαιακής δομής της επιχείρησης.

Η διοίκηση της επιχείρησης ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες, που προσιδιάζουν στη φύση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται, λαμβάνοντας υπόψη θέματα όπως τα χαρακτηριστικά των μέσων και τη βάση αποτίμησης που έχει εφαρμοστεί. Γενικά, οι κατηγορίες διακρίνουν τα στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος από τα στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Παρέχονται επαρκείς πληροφορίες ώστε να είναι δυνατή η συμφωνία με τα σχετικά συγκεκριμένα κονδύλια στον ισολογισμό. Όταν η επιχείρηση συμμετέχει σε χρηματοοικονομικά μέσα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά αποτελούν μία κατηγορία ή κατηγορίες που είναι ξεχωριστές από εκείνες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου.

### **5.2 Πολιτικές διαχείρισης κινδύνου και δραστηριότητες αντιστάθμισης**

Η επιχείρηση θα περιγράφει τους στόχους και τις αρχές της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων της, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής που ακολουθεί για

την αντιστάθμιση κινδύνου κάθε κύριου τύπου προβλεπόμενης συναλλαγής, για την οποία ακολουθείται αντισταθμιστική λογιστική.

Πέραν της παροχής ειδικών πληροφοριών σχετικά με ορισμένα υπόλοιπα και συναλλαγές που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα, η επιχείρηση θα αναφέρει την έκταση στην οποία κάνει χρήση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τους σχετικούς κινδύνους και τους επιχειρηματικούς σκοπούς που εξυπηρετούνται. Μια αναφορά για την πολιτική ελέγχου των κινδύνων των χρηματοοικονομικών μέσων που εφαρμόζει η διοίκηση, περιλαμβανομένων θεμάτων όπως η αντιστάθμιση της έκθεσης σε κίνδυνο, η αποφυγή αδικαιολόγητων συγκεντρώσεων κινδύνου και οι απαιτήσεις εγγυήσεων που μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο. Η αναφορά αυτή παρέχει μία πολύτιμη πρόσθετη διάσταση που είναι ανεξάρτητη από τα συγκεκριμένα μέσα που κατέχονται ή είναι σε κυκλοφορία σε κάποια χρονική στιγμή.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα διακεκριμένα για τις προσδιορισμένες αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, αντισταθμίσεις ταμιακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή επιχείρηση:

- (α) Περιγραφή της αντιστάθμισης,
- (β) Περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων που καθορίζονται ως μέσα αντιστάθμισης και τις εύλογες αξίες τους στην ημερομηνία του ισολογισμού,
- (γ) Τη φύση των κινδύνων που είναι αντισταθμισμένοι, και
- (δ) Για αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, τις περιόδους στις οποίες οι ταμιακές ροές αναμένεται να πραγματοποιηθούν, το χρόνο κατά τον οποίο αναμένεται να συμπεριληφθούν στον προσδιορισμό του αποτελέσματος, καθώς και περιγραφή κάθε προβλεπόμενης συναλλαγής για την οποία είχε προγενέστερα εφαρμοσθεί λογιστική αντιστάθμισης αλλά που δεν αναμένεται πλέον να συμβεί.

Όταν κέρδος ή ζημία, σε μέσα αντιστάθμισης αντιστάθμισης που αντισταθμίζουν ταμιακές ροές, έχει καταχωρηθεί απευθείας στην καθαρή θέση, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί:

- (α) Το ποσό που καταχωρήθηκε στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (β) Το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση και συμπεριλήφθηκε στα αποτελέσματα της περιόδου και
- (γ) Το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου και συμπεριλήφθηκε στον αρχικό υπολογισμό της αξίας κτήσεως ή της λογιστικής αξίας ενός μη-χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης σε μια αντισταθμισμένη και πολύ πιθανή μελλοντική συναλλαγή.

### **5.3 Όροι, προϋποθέσεις και λογιστικές πολιτικές**

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και συμμετοχικών τίτλων η επιχείρηση θα γνωστοποιεί:

- (α) Πληροφορίες σχετικές με την έκταση και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων, οι οποίες περιλαμβάνουν τους σημαντικούς όρους και προϋποθέσεις, που μπορεί να

επηρεάσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών, και

(β) Τις λογιστικές πολιτικές και μεθόδους που υιοθετήθηκαν, περιλαμβανομένων των κριτηρίων αναγνώρισης και της εφαρμοζόμενης μεθόδου επιμέτρησης.

Ως μέρος της γνωστοποίησης των λογιστικών πολιτικών της, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αν οι αγορές που έγιναν με σύμβαση κανονικής παράδοσης και οι πωλήσεις των χρηματοοικονομικών στοιχείων αντιμετωπίζονται λογιστικά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού.

Οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις ενός χρηματοοικονομικού μέσου επηρεάζουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων και πληρωμών από τα εμπλεκόμενα μέρη. Όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι σημαντικά, είτε μεμονωμένα είτε ως κατηγορία, σε σχέση με την οικονομική θέση της επιχείρησης ή τα μελλοντικά αποτελέσματα εκμετάλλευσής της, γνωστοποιούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις τους. Αν κανένα επιμέρους χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι από μόνο του σημαντικό για τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης, περιγράφονται τα στοιχειώδη χαρακτηριστικά των μέσων, με βάση τις προσήκουσες ομαδοποιήσεις συναφών χρηματοοικονομικών μέσων.

Όταν τα κατεχόμενα ή εκδιδόμενα από μία επιχείρηση χρηματοοικονομικά μέσα, είτε μεμονωμένα είτε ως κατηγορία, δημιουργούν μια πιθανολογούμενη σημαντική έκθεση στους κινδύνους, στους γνωστοποιούμενους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται:

(α) Το κύριο, δηλωμένο, ονομαστικό ή άλλο όμοιο ποσό, το οποίο για μερικά παράγωγα μέσα, όπως οι συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων, μπορεί να αποτελεί το ποσό (άλλως το τεκμαρτό ποσό) επί του οποίου βασίζονται οι μελλοντικές πληρωμές,

(β) Την ημερομηνία λήξης, εκπνοής ή εκτέλεσης,

(γ) Δικαιώματα προαίρεσης πρόωρου διακανονισμού, οποιουδήποτε εκ των συμβαλλομένων μερών, συμπεριλαμβανομένης της περιόδου ή της ημερομηνίας κατά την οποία τα δικαιώματα καθίστανται ασκητά, καθώς και η τιμή ή το εύρος των τιμών άσκησης,

(δ) Τα δικαιώματα προαίρεσης οποιουδήποτε εκ των συμβαλλομένων μερών, για τη μετατροπή του μέσου ή την ανταλλαγή του με ένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, περιλαμβανομένης της περιόδου ή της ημερομηνίας στην οποία τα δικαιώματα αυτά καθίστανται ασκητά, καθώς και της σχέσης ή των σχέσεων μετατροπής ή ανταλλαγής,

(ε) Το ύψος και το χρονοδιάγραμμα των προγραμματισμένων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών του κεφαλαίου του μέσου, περιλαμβανομένων των εξοφλητικών δόσεων και τυχόν τοκοχρεολυσίων ή συναφών υποχρεώσεων,

(στ) Το δηλωμένο επιτόκιο ή ποσό του τόκου, μερίσματος ή άλλης περιοδικής απόδοσης του κεφαλαίου και το χρονοδιάγραμμα πληρωμών.

(ζ) Εξασφαλίσεις ληφθείσες, στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή δοθείσες, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,



(η) Στην περίπτωση χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο οι ταμιακές ροές εκφράζονται σε νόμισμα άλλο από το λειτουργικό νόμισμα της επιχείρησης, το νόμισμα στο οποίο πρέπει να πραγματοποιηθούν οι εισπράξεις ή πληρωμές,

(θ) Στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού μέσου που προβλέπει ανταλλαγή, οι πληροφορίες που περιγράφηκαν στα στοιχεία (α) μέχρι (η) για το μέσο που αποκτάται κατά την ανταλλαγή, και

(ι) Κάθε όρο ή σχετική ρήτρα του χρηματοοικονομικού μέσου, του οποίου η μη εκπλήρωση θα μετέβαλε σημαντικά τους λοιπούς όρους (για παράδειγμα, η ρήτρα ορίου ξένων προς ιδίων κεφαλαίων στους όρους έκδοσης ομολογιακού δανείου, η οποία αν παραβιαζόταν θα καθιστούσε το σύνολο του κεφαλαίου του ομολογιακού δανείου ληξιπρόθεσμο και απαιτητό).

Όταν η παρουσίαση στον ισολογισμό ενός χρηματοοικονομικού μέσου διαφέρει από τη νομική μορφή του μέσου, είναι επιθυμητό η επιχείρηση να εξηγεί, στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, τη φύση του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου.

Η χρησιμότητα των πληροφοριών σχετικά με την έκταση και το είδος των χρηματοοικονομικών μέσων ενισχύεται, όταν επισημαίνεται κάθε σχέση μεταξύ των μεμονωμένων μέσων, που μπορεί να επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό το ύψος, το χρονοδιάγραμμα ή τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών της επιχείρησης. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σημαντικό να γνωστοποιούνται οι αντισταθμιστικές σχέσεις, που θα ήταν δυνατό να υπάρξουν, όταν η επιχείρηση έχει επενδύσει σε μετοχές για τις οποίες έχει αγοράσει το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή. Παρότι το μέγεθος της μεταβολής του κινδύνου, εξαιτίας της σχέσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, μπορεί να είναι προφανές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, σε μερικές περιπτώσεις είναι απαραίτητες περαιτέρω γνωστοποιήσεις.

Μία επιχείρηση παρέχει γνωστοποίηση όλων των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, που περιλαμβάνουν τόσο τις γενικές αρχές που υιοθετήθηκαν όσο και τη μέθοδο εφαρμογής αυτών των αρχών σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιπτώσεις που ανακύπτουν στις δραστηριότητες της οικονομικής επιχείρησης. Στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών μέσων, η σχετική γνωστοποίηση περιλαμβάνει:

(α) Τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό του χρόνου της αναγνώρισης και διαγραφής ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,

(β) Τη βάση επιμέτρησης που εφαρμόστηκε για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα,

(γ) Τη βάση στην οποία αναγνωρίζονται και επιμετρώνται τα έσοδα και τα έξοδα που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, και

(δ) Για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:

- (i) Τα κριτήρια για τον προσδιορισμό τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση.
- (ii) Τη φύση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η επιχείρηση έχει προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

#### **5.4 Κίνδυνος Επιτοκίου**

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η επιχείρηση θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε κίνδυνο επιτοκίου που περιλαμβάνουν:

- (α) Τις συμβατικές ημερομηνίες αναπροσαρμογής της τιμής ή της λήξης, ανάλογα του ποιες προηγούνται, και
- (β) Τα πραγματικά επιτόκια, όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση.

Η επιχείρηση παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της στις επιδράσεις μελλοντικών μεταβολών του ισχύοντος επιπέδου των επιτοκίων. Οι μεταβολές στα επιτόκια της αγοράς έχουν άμεση επίδραση στις συμβατικά προσδιορισμένες ταμιακές ροές, που σχετίζονται με ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (κίνδυνος επιτοκίων που αφορά τις ταμιακές ροές) και στην εύλογη αξία άλλων (κίνδυνος επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία).

Πληροφορίες για τις ημερομηνίες λήξης (ή για τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου, όταν προηγούνται), καταδεικνύουν το χρονικό διάστημα για το οποίο τα επιτόκια παραμένουν αμετάβλητα, ενώ οι πληροφορίες για το ύψος των πραγματικών επιτοκίων καταδεικνύουν τα επίπεδα στα οποία αυτά έχουν προσδιοριστεί. Η γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να αξιολογήσουν την έκθεση της επιχείρησης σε κίνδυνο επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία και, συνεπώς, την πιθανότητα κέρδους ή ζημίας. Για τα μέσα των οποίων το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται στο επιτόκιο της αγοράς πριν από τη λήξη, η γνωστοποίηση της περιόδου μέχρι την επόμενη αναπροσαρμογή είναι περισσότερο σημαντική για το σκοπό αυτό από τη γνωστοποίηση της περιόδου μέχρι τη λήξη.

Προς συμπλήρωση της πληροφόρησης για τις ημερομηνίες της συμβατικής αναπροσαρμογής του επιτοκίου και της λήξης, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου ή λήξης, όταν αυτές διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό από τις συμβατικές. Για παράδειγμα, αυτή η πληροφόρηση μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν η επιχείρηση είναι σε θέση να προβλέπει, με εύλογη αξιοπιστία, το ύψος του σταθερού επιτοκίου ενυπόθηκων δανείων, τα οποία θα εξοφληθούν πριν από τη λήξη και χρησιμοποιεί αυτά τα δεδομένα ως βάση για να διαχειρίζεται το άνοιγμά της στον κίνδυνο επιτοκίου. Οι επιπρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν γνωστοποίηση ότι αυτές βασίζονται στις προσδοκίες της διοίκησης για μελλοντικά γεγονότα και εξηγούν τις παραδοχές που έγιναν σχετικά με τις ημερομηνίες

αναπροσαρμογής του επιτοκίου ή λήξης καθώς επίσης πώς οι παραδοχές αυτές διαφοροποιούνται από τις συμβατικές ημερομηνίες.

Η επιχείρηση προσδιορίζει ποια από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις είναι:

- (α) Εκτεθειμένα σε κίνδυνο επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία, όπως τα χρηματικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου,
- (β) Εκτεθειμένα σε κίνδυνο επιτοκίου που αφορά τις ταμιακές τους ροές, όπως τα χρηματικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις με κυμαινόμενο επιτόκιο, που αναπροσαρμόζεται με τη μεταβολή των επιτοκίων αγοράς, και
- (γ) Μη εκτεθειμένα άμεσα σε κίνδυνο επιτοκίου, όπως ορισμένες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους.

Η επιχείρηση μπορεί να εκτίθεται σε επιτοκιακό κίνδυνο, ως αποτέλεσμα συναλλαγής από την οποία δεν αναγνωρίζεται κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιχείρηση παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντιληφθούν τη φύση και την έκταση της έκθεσής της στον κίνδυνο. Για παράδειγμα, όταν η επιχείρηση έχει αναλάβει δέσμευση χρηματοδότησης σε καθορισμένο επιτόκιο, η γνωστοποίηση περιλαμβάνει κατά κανόνα το κεφάλαιο, το επιτόκιο και την περίοδο μέχρι τη λήξη του ύψους της χρηματοδότησης, καθώς και τους σημαντικούς συμβατικούς όρους, που προξενούν την έκθεση στον κίνδυνο.

Η φύση των εργασιών της επιχείρησης και η έκταση της δραστηριότητάς της σε χρηματοοικονομικά μέσα προσδιορίζουν, αν η πληροφόρηση σχετικά με τον κίνδυνο επιτοκίου θα παρουσιάζεται σε περιγραφική μορφή, σε πίνακες ή με τη χρήση ενός συνδυασμού πινάκων και περιγραφής. Όταν η επιχείρηση κατέχει σημαντικό αριθμό χρηματοοικονομικών μέσων που εκτίθενται σε κίνδυνο εύλογης αξίας ή σε κίνδυνο ταμιακών ροών λόγω του επιπέδου των επιτοκίων, μπορεί να υιοθετεί μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες μεθόδους για την παρουσίαση πληροφοριών:

(α) Οι λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων που εκτίθενται στον κίνδυνο επιτοκίων, μπορεί να παρουσιάζονται με τη μορφή πίνακα, ομαδοποιημένες κατά τις συμβατικές λήξεις τους ή τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου για τις ακόλουθες περιόδους μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:

- (i) Σε ένα έτος ή λιγότερο,
- (ii) Σε περισσότερο από ένα έτος αλλά όχι περισσότερα από πέντε έτη,
- (iii) Σε περισσότερα από δύο έτη αλλά όχι περισσότερα από τρία έτη,
- (iv) Σε περισσότερα από τρία έτη αλλά όχι περισσότερα από τέσσερα έτη,
- (v) Σε περισσότερα από τέσσερα έτη αλλά όχι περισσότερα από πέντε έτη, και
- (vi) Σε περισσότερα από πέντε έτη.

(β) Όταν η απόδοση μιας επιχείρησης επηρεάζεται σημαντικά από το βαθμό έκθεσής της σε κίνδυνο επιτοκίου ή από τις μεταβολές σε αυτό το άνοιγμα, είναι επιθυμητή η παροχή λεπτομερέστερων πληροφοριών. Μια επιχείρηση, όπως μία τράπεζα, γνωστοποιεί, για

παράδειγμα, τις λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων, ομαδοποιημένες σύμφωνα με τη συμβατική ημερομηνία λήξης ή αναπροσαρμογής του επιτοκίου:

- (i) Μέσα σε ένα μήνα ή λιγότερο από την ημερομηνία του ισολογισμού,
  - (ii) Σε περισσότερους από ένα και λιγότερους από τρεις μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, και
  - (iii) Σε περισσότερους από τρεις και λιγότερους από δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- (γ) Ομοίως, η επιχείρηση παρουσιάζει την έκθεσή της στον κίνδυνο ταμιακών ροών εξαιτίας του επιπέδου των επιτοκίων μέσω ενός πίνακα, στον οποίο εμφανίζονται ομαδοποιημένες κατά μελλοντικές χρονικές περιόδους λήξης, συγκεντρωτικά οι λογιστικές αξίες ομάδων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με κυμαινόμενο επιτόκιο.
- (δ) Δύνανται να γνωστοποιούνται πληροφορίες αναφορικά με τα επιτόκια μεμονωμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Εναλλακτικά, μπορεί να παρουσιάζεται ο σταθμισμένος μέσος όρος των επιτοκίων ή μία σειρά επιτοκίων για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου. Η επιχείρηση μπορεί να ομαδοποιεί τα μέσα που απεικονίζονται σε διαφορετικά νομίσματα ή έχουν ουσιωδώς διαφορετικούς πιστωτικούς κινδύνους, σε επί μέρους κατηγορίες, όταν εξαιτίας αυτών των παραγόντων προκύπτουν μέσα με ουσιωδώς διαφοροποιημένα πραγματικά επιτόκια.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την έκθεσή της σε κινδύνους επιτοκίου, υποδεικνύοντας το αποτέλεσμα μιας υποθετικής μεταβολής του επιπέδου των επιτοκίων της αγοράς στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων της, στα μελλοντικά αποτελέσματα και στις ταμιακές της ροές. Αυτή η ανάλυση μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, σε μια υποτιθέμενη μεταβολή κατά 1 % (100 μονάδες βάσης) στα επιτόκια της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι συνέπειες της μεταβολής των επιτοκίων περιλαμβάνουν, όσον αφορά τα κυμαινόμενα επιτοκίου χρηματοοικονομικά μέσα, μεταβολές στα έσοδα και στα έξοδα από τόκους και όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα σταθερού επιτοκίου, κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από μεταβολές της εύλογης αξίας τους. Η γνωστοποιούμενη ευαισθησία στα επιτόκια μπορεί να περιοριστεί στα άμεσα αποτελέσματα μιας μεταβολής των επιτοκίων στα αναγνωρισμένα έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επειδή τα έμμεσα αποτελέσματα μιας μεταβολής επιτοκίων στις χρηματοοικονομικές αγορές και στις μεμονωμένες επιχειρήσεις, δεν μπορούν υπό φυσιολογικές συνθήκες να προβλεφθούν αξιόπιστα. Κατά τη γνωστοποίηση της πληροφόρησης για την ευαισθησία στα επιτόκια, η επιχείρηση υποδεικνύει τη βάση στην οποία έχει καταρτιστεί η πληροφόρηση, περιλαμβάνοντας κάθε σημαντική παραδοχή.

## 5.5 Πιστωτικός Κίνδυνος

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και άλλα πιστωτικά ανοίγματα, η επιχείρηση θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο που περιλαμβάνουν:

(α) Το αντιπροσωπευτικό μέγεθος της μέγιστης έκθεσής της σε πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία τυχόν εξασφαλίσεων, στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι αθετήσουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα και

(β) Τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου.

Η επιχείρηση παρέχει πληροφορίες για τον πιστωτικό κίνδυνο, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της να είναι σε θέση να αξιολογήσουν την έκταση κατά την οποία αθέτηση των συμβατικών υποχρεώσεων από τους αντισυμβαλλόμενους, θα μειώνει το ύψος των μελλοντικών ταμιακών εισροών από χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρισμένα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή θα απαιτούσε ταμιακή εκροή από άλλα πιστωτικά ανοίγματα (όπως ένα πιστωτικό παράγωγο μέσο ή μία εκδοθείσα εγγύηση των υποχρεώσεων ενός τρίτου μέρους). Τέτοιου είδους αθετήσεις προξενούν οικονομική ζημία, που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Οι σκοποί της γνωστοποίησης των ποσών που εκτίθενται σε πιστωτικό κίνδυνο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη πιθανή ανάκτηση από ρευστοποίηση εγγυήσεων (η «μέγιστη έκθεση της επιχείρησης σε πιστωτικό κίνδυνο») είναι:

(α) Να παρασχεθεί στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ένα ομοίομορφο μέτρο για το ύψος του ποσού που είναι εκτεθειμένο στον πιστωτικό κίνδυνο, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και πιστωτικά ανοίγματα και

(β) Να ληφθεί υπόψη η πιθανότητα ότι, η μέγιστη έκθεση σε ζημία μπορεί να διαφέρει από τη λογιστική αξία των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, που εκτίθενται σε πιστωτικό κίνδυνο, η αξία με την οποία εμφανίζονται αυτά στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση της επ' αυτής πρόβλεψης για ζημία, αντιπροσωπεύει συνήθως το ποσό που είναι εκτεθειμένο σε πιστωτικό κίνδυνο. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίων που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η μέγιστη έκθεση σε ζημία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι κατά κανόνα η λογιστική αξία, επειδή αντιπροσωπεύει στα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς, το κόστος αντικατάστασης της συμφωνίας ανταλλαγής σε περίπτωση αθέτησης από τον αντισυμβαλλόμενο. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν απαιτείται πρόσθετη γνωστοποίηση, πέραν της παρεχόμενης στον ισολογισμό. Επίσης, η μέγιστη πιθανή ζημία της επιχείρησης από ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μπορεί να διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία τους καθώς και από άλλα γνωστοποιούμενα ποσά, όπως η εύλογη ή η ονομαστική αξία τους.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενο σε νομικά ισχυρό δικαίωμα συμψηφισμού με μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό μετά το συμψηφισμό της υποχρέωσης, εκτός εάν ο διακανονισμός του πρόκειται να λάβει χώρα συμψηφιστικά ή ταυτόχρονα. Παρόλα αυτά, η επιχείρηση γνωστοποιεί την ύπαρξη του κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμψηφισμού. Για παράδειγμα, όταν η επιχείρηση δικαιούται να εισπράξει το προϊόν από τη ρευστοποίηση ενός

χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, πριν από το δια κανονισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ίση ή μεγαλύτερης αξίας, έναντι της οποίας η επιχείρηση έχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το συγκεκριμένο δικαίωμα συμψηφισμού προκειμένου να αποφύγει να υποστεί ζημία σε περίπτωση αθέτησης του αντισυμβαλλομένου. Όμως, αν η επιχείρηση ανταποκρίνεται ή είναι πιθανό να ανταποκριθεί, στην αθέτηση αυτή παρέχοντας παράταση στην προθεσμία εξόφλησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να προκύψει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, αν οι όροι της ρύθμισης είναι τέτοιοι, ώστε η είσπραξη του προϊόντος του χρηματοοικονομικού στοιχείου πρόκειται να μετατεθεί μετά την ημερομηνία διακανονισμού της υποχρέωσης. Για πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων ως προς την έκταση στην οποία η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, σε ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο, έχει μειωθεί, η επιχείρηση γνωστοποιεί την ύπαρξη και τις συνέπειες του δικαιώματος συμψηφισμού, όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να εισπραχθεί σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους. Όταν η χρηματοοικονομική υποχρέωση, έναντι της οποίας υπάρχει δικαίωμα συμψηφισμού, πρέπει να διακανονιστεί πριν από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η επιχείρηση εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο για το σύνολο της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, αν ο αντισυμβαλλόμενος αθετήσει μετά από την εξόφληση της υποχρέωσης.

Η επιχείρηση μπορεί να έχει συνάψει μία ή περισσότερες κύριες συμφωνίες συμψηφισμού, που περιορίζουν την έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο, χωρίς όμως να ικανοποιούν τα κριτήρια συμψηφισμού. Όταν μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού μειώνει σημαντικά τον πιστωτικό κίνδυνο που σχετίζεται με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μολονότι αυτά δεν συμψηφίζονται με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του ίδιου αντισυμβαλλόμενου, η επιχείρηση παρέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικές με τις συνέπειες του διακανονισμού. Τέτοιες γνωστοποιήσεις υποδεικνύουν ότι:

(α) Ο πιστωτικός κίνδυνος, που συνδέεται με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, περιορίζεται μόνο στο βαθμό που οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που οφείλονται στον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, θα διακανονιστούν ύστερα από τη ρευστοποίηση των στοιχείων αυτών.

(β) Η έκταση στην οποία η συνολική έκθεση της επιχείρησης σε πιστωτικό κίνδυνο μειώνεται, μέσω μιας κύριας συμφωνίας συμψηφισμού, μπορεί να μεταβληθεί σημαντικά σε σύντομο χρόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί το άνοιγμα επηρεάζεται από κάθε επί μέρους συναλλαγή υποκείμενη στη συμφωνία.

Είναι επίσης επιθυμητό η επιχείρηση να γνωστοποιεί τους όρους των κύριων συμφωνιών συμψηφισμού, που προσδιορίζουν την έκταση της μείωσης του πιστωτικού κινδύνου της.

Η επιχείρηση μπορεί να εκτίθεται σε κίνδυνο επιτοκίου, ως αποτέλεσμα συναλλαγής από την οποία δεν αναγνωρίζεται κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της, όπως θα γινόταν για μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μία σύμβαση πιστωτικού παραγώγου.

Συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου γνωστοποιούνται, όταν δεν είναι προφανείς από άλλες γνωστοποιήσεις σχετικά με το είδος και την οικονομική θέση της επιχείρησης και συνεπάγονται σημαντική έκθεση σε ζημία σε περίπτωση αθέτησης των αντισυμβαλλομένων. Ο προσδιορισμός τέτοιων συγκεντρώσεων είναι ζήτημα κρίσης της διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες της επιχείρησης και των οφειλετών της.

Συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου μπορεί να προκύψουν από ανοίγματα σε ένα μοναδικό οφειλέτη ή ομάδα οφειλετών που έχουν συναφή χαρακτηριστικά, έτσι ώστε η δυνατότητά τους να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους αναμένεται να επηρεάζεται με παρόμοιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές ή άλλες συνθήκες. Τα χαρακτηριστικά, που μπορεί να δημιουργήσουν συγκέντρωση κινδύνου, περιλαμβάνουν το είδος των δραστηριοτήτων των οφειλετών, όπως ο επιχειρηματικός τομέας στον οποίο λειτουργούν, ο γεωγραφικός χώρος στον οποίο δραστηριοποιούνται και το επίπεδο της πιστοληπτικής αξιοπιστίας τους. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής εξοπλισμού για τη βιομηχανία πετρελαίου και αερίων, θα έχει κατά κανόνα απαιτήσεις από πελάτες προερχόμενες από την πώληση των προϊόντων του, για τις οποίες ο κίνδυνος μη εξόφλησης επηρεάζεται από τις οικονομικές μεταβολές στη βιομηχανία πετρελαίου και αερίων. Ένα πιστωτικό ίδρυμα, που κατά κανόνα παρέχει δάνεια σε διεθνές επίπεδο, μπορεί να έχει πολλά εκκρεμή δάνεια σε λιγότερο αναπτυγμένες χώρες και η δυνατότητα του πιστωτικού ιδρύματος να τα επανεισπράξει ενδέχεται να επηρεάζεται αρνητικά από τοπικές οικονομικές συνθήκες.

Η γνωστοποίηση της συγκέντρωσης του πιστωτικού κινδύνου περιλαμβάνει περιγραφή του κοινού χαρακτηριστικού, που προσδιορίζει κάθε συγκέντρωση, καθώς και το ύψος της μέγιστης αναφοράς σε πιστωτικό κίνδυνο, που συνδέεται με όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με εν λόγω κοινό χαρακτηριστικό.

## **5.6 Εύλογη αξία**

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί την εύλογη αξία εκείνης της κατηγορίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τρόπο που επιτρέπει τη σύγκριση με την αντίστοιχη λογιστική αξία στον ισολογισμό.

Η πληροφόρηση για την εύλογη αξία χρησιμοποιείται ευρέως για επιχειρηματικούς σκοπούς κατά τον προσδιορισμό της συνολικής οικονομικής θέσης της επιχείρησης και κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικών με επί μέρους χρηματοοικονομικά μέσα. Είναι επίσης απαραίτητη σε πολλές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων επειδή, σε πολλές περιπτώσεις, αντανάκλα την άποψη των χρηματοοικονομικών αγορών ως προς την παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αφορούν ένα μέσο. Πληροφορίες για την εύλογη αξία επιτρέπουν συγκρίσεις των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν ουσιαστικά τα ίδια οικονομικά χαρακτηριστικά, ανεξάρτητα από το σκοπό τους και το πότε και από ποιόν εκδόθηκαν ή αποκτήθηκαν. Οι εύλογες αξίες παρέχουν μία αντικειμενική βάση για την εκτίμηση της διαχειριστικής ικανότητας της διοίκησης, καταδεικνύοντας τα αποτελέσματα των αποφάσεών της να αποκτήσει, πωλήσει ή

διακρατήσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και να αναλάβει, διακρατήσει ή εξοφλήσει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Όταν η επιχείρηση δεν επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της στην εύλογη αξία, παρέχει πληροφόρηση για αυτή μέσω συμπληρωματικών γνωστοποιήσεων.

Για χρηματοοικονομικά μέσα όπως τις βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς, δεν απαιτείται γνωστοποίηση της εύλογης αξίας όταν η λογιστική αξία είναι ένας λογικός κατ' εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας.

Στην γνωστοποίηση των εύλογων αξιών, η επιχείρηση ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε κατηγορίες και τις συμψηφίζει, μόνο κατά την έκταση που οι αντίστοιχες λογιστικές αξίες τους συμψηφίζονται στον ισολογισμό.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

(α) Τις μεθόδους και τις ουσιώδεις παραδοχές που εφαρμοστήκαν κατά τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών μέσων και υποχρεώσεων ιδιαίτερος για σημαντικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,

(β) Αν οι εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, προσδιορίζονται απευθείας, στο σύνολο ή μερικώς με αναφορά σε δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής ενεργούς αγοράς ή αν εκτιμώνται με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης,

(γ) Αν οι οικονομικές καταστάσεις της περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν επιμετρηθεί σε εύλογες αξίες που προσδιορίζονται στο σύνολο ή μερικώς με τεχνική αποτίμησης βασιζόμενη σε παραδοχές που δεν υποστηρίζονται από τρέχουσες τιμές ή επιτόκια της αγοράς. Αν η αντικατάσταση οποιασδήποτε τέτοιας παραδοχής με λογικά πιθανή εναλλακτική παραδοχή θα κατέληγε σε σημαντικά διαφορετική εύλογη αξία, η επιχείρηση θα δηλώνει το γεγονός αυτό και θα γνωστοποιεί μία σειρά λογικά πιθανών εναλλακτικών παραδοχών. Για το σκοπό αυτό, η σημαντικότητα θα κρίνεται σε σχέση με τα αποτελέσματα και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,

(δ) Το συνολικό ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που εκτιμήθηκε με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα της περιόδου.

Η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την εύλογη αξία περιλαμβάνει γνωστοποίηση της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και κάθε σημαντική παραδοχή που έγινε κατά την εφαρμογή της. Για παράδειγμα, η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις παραδοχές που σχετίζονται με συντελεστές προπληρωμών, ποσοστά εκτιμώμενων ζημιών από επισφάλειες και επιτόκια ή προεξοφλητικά επιτόκια αν είναι σημαντικά.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Η επιχείρηση θα εφαρμόσει το Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.



# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

## Κέρδη κατά Μετοχή

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών κατά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών κατά μετοχή.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται:

(α) Στις ιδιαίτερες ή τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης:

(i) Της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή

(ii) Η οποία έχει υποβάλει ή βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά και

(β) Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

(i) Της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή

(ii) Η οποία έχει υποβάλει ή βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Αντιμείωση:** είναι μία αύξηση των κερδών κατά μετοχή ή μία μείωση της ζημίας κατά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα Δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

- **Μία ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία:** είναι μία συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

- **Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές:** είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαμινών μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.
- **Μείωση:** είναι μία μείωση των κερδών κατά μετοχή ή μία αύξηση της ζημίας κατά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.
- **Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών:** και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.
- **Κοινή μετοχή:** είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.
- **Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή:** είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.
- **Τα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών:** είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα καθαρά κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως οι προνομιούχες μετοχές. Μία επιχείρηση μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα στη λήψη μερισμάτων.

Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:

- (α) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που είναι μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές,
- (β) Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών,
- (γ) Μετοχές που θα εκδίδονται με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

### **3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

#### **3.1 Βασικά κέρδη κατά μετοχή**

Μία επιχείρηση θα υπολογίσει βασικά κέρδη κατά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.

Τα βασικά κέρδη κατά μετοχή θα υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών κατά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μίας μητρικής επιχείρησης στην απόδοση της επιχείρησης κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

### **3.2 Απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή**

Μία επιχείρηση θα υπολογίσει ποσά απομειωμένων κερδών κατά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.

Για το σκοπό του υπολογισμού απομειωμένων κερδών κατά μετοχή, μία επιχείρηση θα αναπροσαρμόσει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Ο σκοπός των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή είναι σύμφωνα με εκείνον των βασικών κερδών κατά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην απόδοση μιας επιχείρησης - λαμβάνοντας υπόψη κάθε δυνητικό τίτλο μετοχών που απομειώνει τη συμμετοχή, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Κατά συνέπεια:

(α) Το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσό μερισμάτων και τόκων, που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σε σχέση με τους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί των κερδών κατά μετοχή και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των δαπανών που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, και

(β) Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία αυξάνεται με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

### **3.3 Κέρδη**

Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή, μία επιχείρηση θα αναπροσαρμόσει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης, με την μετά φόρων επίδραση:

(α) Των μερισμάτων ή άλλων σχετικών στοιχείων με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης,

(β) Των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, και

(γ) Κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τις δαπάνες, που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Όταν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μετατραπούν σε κοινές μετοχές, τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν σε (α) και (γ) δεν προκύπτουν πλέον. Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης, αναπροσαρμόζεται για τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στα (α)-(γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Οι δαπάνες που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνουν κόστη συναλλαγής και εκπτώσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Η μετατροπή ορισμένων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να οδηγήσει σε συνακόλουθες μεταβολές σε έσοδα ή δαπάνες. Για παράδειγμα, η μείωση των δαπανών τόκου που σχετίζεται με δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές και η προκύπτουσα αύξηση στα κέρδη ή μείωση της ζημίας, μπορεί να συνεπάγεται αύξηση στο έξοδο που αφορά σε ένα χωρίς διακρίσεις πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή, το κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τις δαπάνες.

### **3.4 Μετοχές**

Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών θα αποτελείται από το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, πλέον το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή. Οι ανωτέρω τίτλοι πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημερομηνία έκδοσης των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, αν είναι μεταγενέστερη.

Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί κερδών θα προσδιοριστούν μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που περιλαμβάνεται μέχρι το τέλος της λογιστικής περιόδου δεν είναι ο σταθμικός μέσος όρος των εν λόγω μετοχών που περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.

Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές σταθμίζονται για την περίοδο που είναι σε κυκλοφορία. Όσοι από τους τίτλους αυτούς ακυρώνονται ή παραγράφονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία. Δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή από την αρχή της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της μετατροπής. Από την ημερομηνία της μετατροπής, οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή.

Ο αριθμός των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, προσδιορίζεται από τους όρους των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Όταν υπάρχει περισσότερο από μία βάση μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

Μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη μπορεί να εκδώσει δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή (της αναφέρουσας επιχείρησης), σε μέρη εκτός της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή. Αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της συνδεδεμένης ή της κοινοπραξίας έχουν μειωτική επίδραση στα βασικά κέρδη κατά μετοχή της αναφέρουσας επιχείρησης, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή.

### **3.5 Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά**

Όταν μία επιχείρηση έχει συνάψει ένα συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή της επιχείρησης, η επιχείρηση θα υποθέσει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτουσες κοινές μετοχές θα συμπεριληφθούν στα απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών κατά μετοχή.

Όταν τέτοιο συμβόλαιο απεικονίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για λογιστικούς σκοπούς, ή φέρει στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο της υποχρέωσης, η επιχείρηση θα προσαρμόσει τον αριθμητή για όποιες μεταβολές στο κέρδος ή τη ζημία θα είχαν προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου αν το συμβόλαιο είχε ταξινομηθεί ως συμμετοχικός τίτλος στο σύνολο του.

Για συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή του κατόχου, ο τρόπος διακανονισμού που είναι περισσότερο μειωτικός των κερδών κατά μετοχή, είτε διακανονισμός σε μετρητά είτε σε μετοχές, θα χρησιμοποιηθεί στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή.

Παράδειγμα συμβολαίου που μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά είναι χρεωστικός τίτλος που, κατά τη λήξη, παρέχει στην επιχείρηση το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονήσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή στις δικές της κοινές μετοχές.

## **4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**

Μία επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων τα βασικά και απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή για τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης και για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής επιχείρησης για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη λογιστική περίοδο. Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τα

βασικά και τα απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή με όμοιο τρόπο εμφάνισης για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται.

Τα κέρδη κατά μετοχή παρουσιάζονται για κάθε λογιστική περίοδο κατά την οποία παρουσιάζεται κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Αν απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή παρουσιάζονται για μία τουλάχιστον λογιστική περίοδο, θα παρουσιάζεται για κάθε αναφερόμενη λογιστική περίοδο, έστω και αν ισούνται με τα βασικά κέρδη κατά μετοχή. Αν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή ισούνται, μπορεί να γίνει διπλή παρουσίαση σε μία γραμμή της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Μία επιχείρηση που παρουσιάζει μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση θα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά κατά μετοχή για την διακοπτόμενη εκμετάλλευση είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων

Μία επιχείρηση θα παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη κατά μετοχή, ακόμη και αν τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι αρνητικά (π.χ. ζημία κατά μετοχή).

## 5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή και μία συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική επιχείρηση για την περίοδο. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη κατά μετοχή,
- (β) Το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή και μία συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη κατά μετοχή,
- (γ) Μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη κατά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή διότι ήταν αυξητικά των κερδών κατά μετοχή για την παρουσιαζόμενη λογιστική περίοδο (τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους),
- (δ) Μία περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν, που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και που θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

Παραδείγματα των συναλλαγών της υποπερίπτωσης (δ) της προηγούμενης παραγράφου περιλαμβάνουν:

- (α) Την έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς,

- (β) Μία έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (γ) Την εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία,
- (δ) Την μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (ε) Μία έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης, αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων μέσων, και
- (στ) Την εκπλήρωση των όρων που θα προκαλούσαν την έκδοση μετοχών υπό αίρεση.

Τα ποσά των κερδών κατά μετοχή δεν προσαρμόζονται για τέτοιες συναλλαγές που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί οι συναλλαγές αυτές δεν επηρεάζουν το ποσό του κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε για τη δημιουργία του κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα συμβόλαια που δημιουργούν δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, μπορεί να ενσωματώνουν όρους και προϋποθέσεις που επηρεάζουν τη αποτίμηση των βασικών και των απομειωμένων κερδών κατά μετοχή. Αυτοί οι όροι και προϋποθέσεις μπορεί να προσδιορίζουν αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί των κερδών ή όχι και, σε καταφατική περίπτωση, την επίδραση στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών σε κυκλοφορία και κάθε συνεπαγόμενη προσαρμογή στο κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών. Η γνωστοποίηση των όρων και των προϋποθέσεων τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων και άλλων συμβολαίων ενθαρρύνεται.

Αν μία επιχείρηση, πέρα των βασικών και απομειωμένων κερδών κατά μετοχή, γνωστοποιεί τα ποσά κατά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν απαιτείται από το Πρότυπο, τα ποσά αυτά πρέπει να υπολογίζονται με τη χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που προσδιορίζεται σύμφωνα με το Πρότυπο. Τα βασικά και τα απομειωμένα ποσά κατά μετοχή τα οποία σχετίζονται με τέτοιο στοιχείο θα γνωστοποιούνται με όμοιο τρόπο και θα παρουσιάζονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Μία επιχείρηση θα υποδεικνύει τη βάση στην οποία προσδιορίζεται (προσδιορίζονται) ο (οι) παρονομαστής (παρονομαστές) και εάν τα ποσά κατά μετοχή είναι προ ή μετά φόρων. Αν χρησιμοποιείται ένα στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν εμφανίζεται ως συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πρέπει να παρέχεται μία συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Η επιχείρηση θα εφαρμόσει το Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34

## Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

Το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις. Το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης που τίθενται στο Πρότυπο. Ειδικά, οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, ενθαρρύνονται να:

- (α) Παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και
- (β) Καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Δ.Λ.Π. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις που να μη συμμορφώνονται με αυτό το Πρότυπο, δεν εμποδίζουν από τη συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π. τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αν αυτές κατ' άλλο τρόπο συμμορφώνονται.

Αν ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις του Προτύπου.



## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Ενδιάμεση περίοδος:** είναι μία περίοδος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.
- **Ενδιάμεση οικονομική έκθεση:** σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων ή μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο.

## 3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 1 ορίζει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων ως αυτή που περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

- (α) Ισολογισμό,
- (β) Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- (γ) Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
  - (i) Όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε
  - (ii) Τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,
- (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών, και
- (ε) Σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης και του περιορισμού του κόστους και για να αποφεύγει επανάληψη πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως, μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται ή μπορεί να επιλέγει την παροχή λιγότερων πληροφοριών κατά τις ενδιάμεσες ημερομηνίες σε σύγκριση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Το Πρότυπο ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης έκθεσης ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Η ενδιάμεση οικονομική έκθεση προορίζεται να παρέχει μία επικαιροποίηση πάνω στην τελευταία πλήρη σειρά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Κατ' ακολουθία, εστιάζεται σε νέες δραστηριότητες, γεγονότα και καταστάσεις και δεν επαναλαμβάνει πληροφορίες που εκτέθηκαν προηγουμένως.

Τίποτα στο Πρότυπο δεν προορίζεται για να απαγορεύει ή να αποθαρρύνει μία επιχείρηση από τη δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, αντί συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων και επιλεγμένων επεξηγηματικών σημειώσεων. Το Πρότυπο ούτε απαγορεύει ούτε αποθαρρύνει μία επιχείρηση από το να συμπεριλαμβάνει στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις περισσότερες από τις ελάχιστες σειρές κονδυλίων ή τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις όπως τίθενται στο Πρότυπο. Οι οδηγίες καταχώρησης και αποτίμησης σε αυτό το Πρότυπο εφαρμόζονται επίσης στις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο και τέτοιες καταστάσεις θα περιλάμβαναν όλες τις γνωστοποιήσεις

που απαιτούνται από αυτό το Πρότυπο, όπως επίσης και εκείνες που απαιτούνται από άλλα Δ.Λ.Π.

#### **4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Αν μία εκτίμηση ενός ποσού που απεικονίζεται σε μία ενδιάμεση περίοδο μεταβάλλεται ουσιωδώς κατά τη διάρκεια της τελευταίας ενδιάμεσης περιόδου του οικονομικού έτους, αλλά μία ιδιαίτερη οικονομική έκθεση δε δημοσιεύεται για αυτή την τελευταία ενδιάμεση περίοδο, η φύση και το ποσό αυτής της μεταβολής στην εκτίμηση πρέπει να γνωστοποιείται σε μια σημείωση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για αυτό το οικονομικό έτος.

#### **5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

##### **5.1 Ίδιες λογιστικές αρχές όπως στις ετήσιες**

Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, εκτός για μεταβολές λογιστικών αρχών που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να απεικονίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, η συχνότητα σύνταξης εκθέσεων μιας επιχείρησης (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να γίνονται πάνω σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Θεωρώντας ότι μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, μπορεί να φαίνεται ότι υποδηλώνει πως οι αποτιμήσεις της ενδιάμεσης περιόδου γίνονται, ως αν κάθε ενδιάμεση περίοδος είναι αυτόνομη, ως μία ανεξάρτητη περίοδος έκθεσης. Όμως, με την πρόβλεψη ότι η συχνότητα των εκθέσεων μιας επιχείρησης δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της, μία ενδιάμεση περίοδος είναι ένα τμήμα ενός ευρύτερου οικονομικού έτους. Οι κατά την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης, από έναρξης της ετήσιας περιόδου αποτιμήσεις, μπορεί να περικλείουν μεταβολές σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όμως, οι αρχές για καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σε ενδιάμεσες περιόδους είναι οι ίδιες, όπως σε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Για επεξήγηση:

(α) Οι αρχές καταχώρησης και αποτίμησης ζημιών από υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή απομειώσεις σε μία ενδιάμεση περίοδο είναι οι ίδιες όπως εκείνες που μία επιχείρηση θα ακολουθούσε, αν κατάρτιζε μόνο ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, αν τέτοια κονδύλια καταχωρούνται και αποτιμώνται σε μία ενδιάμεση περίοδο και η εκτίμηση αλλάζει σε μία επόμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους, η αρχική εκτίμηση

μεταβάλλεται στην επόμενη ενδιάμεση περίοδο και είτε προκύπτει ένα επιπρόσθετο ποσό ζημίας ή αναστρέφεται ένα προηγούμενως καταχωρηθέν ποσό.

(β) Το κόστος που δεν πληροί τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, δεν παραμένει ως περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό είτε αναμένοντας μελλοντικές πληροφορίες ως προς το αν και κατά πόσο έχει ανταποκριθεί στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ή για να ομαλοποιήσει κέρδη κατά τη διάρκεια ενδιάμεσων περιόδων μέσα σε ένα οικονομικό έτος.

(γ) Έξοδο φόρου εισοδήματος καταχωρείται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμισμένου όρου του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος. Δουλευμένα ποσά για έξοδο φόρου εισοδήματος σε μία ενδιάμεση περίοδο μπορεί να χρειάζεται να προσαρμοστούν σε μία μεταγενέστερη ενδιάμεση περίοδο αυτού του οικονομικού έτους, αν η εκτίμηση του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος αλλάζει.

Για περιουσιακά στοιχεία, οι ίδιοι έλεγχοι μελλοντικών οικονομικών οφελών εφαρμόζονται στις ενδιάμεσες ημερομηνίες και κατά το τέλος του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης. Τα κόστη που, από τη φύση τους, δε θα είχαν τις ιδιότητες, ως περιουσιακά στοιχεία στο τέλος του οικονομικού έτους, δε θα είχαν αυτές τις ιδιότητες ούτε και στις ενδιάμεσες ημερομηνίες. Ομοίως, μια υποχρέωση σε μία ημερομηνία ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να αντιπροσωπεύει μία υπάρχουσα οφειλή κατά αυτή την ημερομηνία, ακριβώς όπως πρέπει κατά την ημερομηνία της ετήσιας έκθεσης.

Ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό του εσόδου και των εξόδων είναι ότι οι σχετικές εισροές και εκροές των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έχουν ήδη λάβει χώρα. Αν αυτές οι εισροές ή εκροές έχουν λάβει χώρα, το σχετικό έσοδο και έξοδο καταχωρείται, αλλιώς δεν καταχωρείται.

Κατά την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων και ταμιακών ροών, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις μόνο ετησίως είναι σε θέση να λάβει υπόψη την πληροφόρηση που καθίσταται διαθέσιμη δια μέσου του οικονομικού έτους. Οι αποτιμήσεις της γίνονται, στην πραγματικότητα, πάνω σε μία βάση που διαρκεί από την έναρξη της περιόδου μέχρι τη λήξη της.

Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις εξαμηνιαίως χρησιμοποιεί πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το μέσο του έτους ή βραχύτερα, ώστε μετέπειτα να κάνει τις αποτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για την περίοδο των πρώτων έξι μηνών καθώς και πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το τέλος του έτους ή βραχύτερα κατ' ακολουθίαν, για τη δωδεκάμηνη περίοδο. Οι δωδεκάμηνες αποτιμήσεις θα αντανakλούν πιθανές μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο. Τα ποσά που απεικονίζονται στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο δεν προσαρμόζονται αναδρομικά.

Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις περισσότερο συχνά από εξαμηνιαίως, αποτιμά έσοδα και έξοδα σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι την ημερομηνία

λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, για κάθε ενδιάμεση περίοδο, χρησιμοποιώντας πληροφορίες διαθέσιμες, όταν καταρτίζεται κάθε σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ποσά εσόδων και εξόδων που απεικονίζονται στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο θα αντανακλούν κάθε μεταβολή σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του οικονομικού έτους. Τα ποσά που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους δεν προσαρμόζονται αναδρομικά.

## **5.2 Έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα**

Έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα μέσα σε ένα οικονομικό έτος, πρέπει να μην προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, αν αυτός ο προκαταλογισμός ή η αναβολή, δε θα ήταν ορθή κατά το τέλος του οικονομικού έτους της επιχείρησης.

Παραδείγματα περιλαμβάνουν έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις. Επιπρόσθετα, μερικές επιχειρήσεις σταθερά κερδίζουν περισσότερα έσοδα σε ορισμένες ενδιάμεσες περιόδους ενός οικονομικού έτους παρά σε άλλες ενδιάμεσες περιόδους, για παράδειγμα, εποχιακά έσοδα των λιανοπωλητών. Τα έσοδα αυτού του είδους καταχωρούνται όταν προκύπτουν.

## **5.3 Κόστη που αναλαμβάνονται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους**

Κόστη που αναλαμβάνονται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης, πρέπει να προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης πληροφόρησης αν και μόνο αν, είναι επίσης σωστό να προκαταλογίζουν ή να αναβάλλουν αυτό το είδος του κόστους κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Συνιστάται η εφαρμογή του και νωρίτερα.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35

## Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν εκτιμήσεις για το μέλλον για τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης, τη δυναμικότητα δημιουργίας κερδών και τη χρηματοοικονομική θέση, με διαχωρισμό των πληροφοριών σχετικά με διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις από τις πληροφορίες για συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

#### 2.1 Διακοπτόμενη εκμετάλλευση

Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συστατικό μέρος μιας επιχείρησης:

(α) Που η επιχείρηση, εφαρμόζοντας ένα ενιαίο πρόγραμμα:

- (i) Εκποιεί ουσιαστικά στο σύνολό του, είτε με πώληση σε μία ενιαία συναλλαγή, είτε με διάσπαση ή με απόσχιση της ιδιοκτησίας του συστατικού μέρους προς τους μετόχους της επιχείρησης,
- (ii) Διαθέτει τμηματικά, όπως μέσω πώλησης των περιουσιακών στοιχείων του συστατικού μέρους και τακτοποίησης των υποχρεώσεων του ξεχωριστά, ή
- (iii) Τερματίζει τη λειτουργία του μέσω εγκατάλειψης.

(β) Που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό σημαντικό τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων, και

(γ) Που μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικά και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με το κριτήριο (α) του ορισμού, μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση μπορεί να διατίθεται στο σύνολό της ή τμηματικά, αλλά πάντοτε σύμφωνα με ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για να διακοπεί το σύνολο του συστατικού μέρους.

Αν μία επιχείρηση πωλεί ένα συστατικό μέρος ουσιαστικά στο σύνολό του, το αποτέλεσμα μπορεί να είναι ένα καθαρό κέρδος ή μία καθαρή ζημία. Για τέτοια διακοπή υπάρχει μία μόνο ημερομηνία κατά την οποία μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης συνάπτεται, μολονότι η πραγματική μεταβίβαση της κυριότητας και του ελέγχου της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης μπορεί να συμβεί σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία. Επίσης, πληρωμές στον πωλητή μπορεί να συμβούν κατά το χρόνο της συμφωνίας, κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης μελλοντικής περιόδου.

Αντί της εκποίησης ενός μεγαλύτερου συστατικού μέρους στο σύνολό του, μία επιχείρηση μπορεί να διακόπτει και να διαθέτει το συστατικό μέρος πουλώντας τα περιουσιακά στοιχεία του και εξοφλώντας τις υποχρεώσεις του τμηματικά (μεμονωμένα ή σε μικρές ομάδες). Στις τμηματικές εκποιήσεις, ενόσω το συνολικό αποτέλεσμα μπορεί να είναι ένα καθαρό κέρδος ή μία καθαρή ζημία, η πώληση ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου ή η τακτοποίηση μιας κατ' ιδίαν υποχρέωσης μπορεί να έχει το αντίθετο αποτέλεσμα. Περαιτέρω, δεν υπάρχει απλή ημερομηνία κατά την οποία συνάπτεται μία συνολική δεσμευτική συμφωνία πώλησης. Αντίθετα, οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων και οι τακτοποιήσεις υποχρεώσεων μπορεί να λάβουν χώρα μέσα σε μία περίοδο μηνών ή ίσως ακόμη και σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και το τέλος μιας περιόδου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορεί να προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου εκποίησης. Για να χαρακτηριστεί ως διακοπτόμενη εκμετάλλευση, η εκποίηση πρέπει να γίνεται σύμφωνα με ένα ενιαίο συντονισμένο πρόγραμμα.

Μία επιχείρηση μπορεί να τερματίσει μία εκμετάλλευση με εγκατάλειψη, χωρίς ουσιαστικές πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων. Μία εγκαταλειπόμενη εκμετάλλευση θα είναι μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, αν πληροί τα κριτήρια του ορισμού. Όμως, η μεταβολή του εύρους μιας εκμετάλλευσης ή του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί δεν αποτελεί μία εγκατάλειψη, γιατί αυτή η εκμετάλλευση, μολονότι άλλαξε, συνεχίζεται.

Οι επιχειρήσεις συχνά κλείνουν εγκαταστάσεις, εγκαταλείπουν προϊόντα ή ακόμη και γραμμές παραγωγής και μεταβάλλουν το μέγεθος του εργατικού τους δυναμικού για να ανταποκριθούν σε δυνάμεις της αγοράς. Παρόλο ότι, αυτές οι μορφές τερματισμού γενικά δεν είναι, αυτές καθ' εαυτές, διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, όπως αυτός ο όρος χρησιμοποιείται στο Πρότυπο, μπορούν να συμβούν σε συνδυασμό με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

Ένα συστατικό μέρος μπορεί να διακρίνεται επιχειρησιακά καθώς και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αν:

- (α) Τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αυτού μπορεί να αποδίδονται απ' ευθείας σε αυτό,
- (β) Τα έσοδα του (μικτά έσοδα) μπορεί να αποδίδονται άμεσα σε αυτό, και
- (γ) Τουλάχιστον η πλειονότητα των λειτουργικών εξόδων του μπορεί να αποδίδεται απ' ευθείας σε αυτό.

Περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα είναι άμεσα αποδοτέα σε ένα συστατικό μέρος, αν αυτά εξαλείφονται, όταν το συστατικό μέρος πωληθεί, εγκαταλειφθεί ή εκποιηθεί με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Τόκοι και λοιπά χρηματοδοτικά κόστη αποδίδονται σε μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση μόνον, αν και τα σχετικά χρέη αποδίδονται σε αυτή την εκμετάλλευση.

Όπως ορίστηκε στο Πρότυπο, οι διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις δεν αναμένονται να συμβαίνουν συχνά. Μερικές μεταβολές που δεν ταξινομούνται ως διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις μπορεί να χαρακτηρισθούν ως αναδιαρθρώσεις.

Επίσης, μερικά σπανίως προκύπτοντα γεγονότα, που δεν έχουν τις ιδιότητες ούτε της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης ούτε της αναδιάρθρωσης μπορεί να καταλήγουν σε στοιχεία

εσόδων ή εξόδων, που απαιτούν ξεχωριστή γνωστοποίηση, που λόγω μεγέθους τους, φύσης ή περίπτωσης πρέπει να παρουσιάζονται για να εξηγούν την αποδοτικότητα της επιχείρησης για τη περίοδο.

Το γεγονός ότι η εκποίηση ενός συστατικού μέρους μιας επιχείρησης ταξινομείται ως διακοπτόμενη εκμετάλλευση, σύμφωνα με το Πρότυπο δε θέτει, αφ' εαυτού, σε αμφισβήτηση την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

## **2.2 Αρχικό γεγονός γνωστοποίησης**

Σε σχέση με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης είναι η πραγματοποίηση ενός από τα ακόλουθα, οποιοδήποτε συμβεί ενωρίτερα:

- (α) Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης ουσιαστικά για όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, ή
- (β) Το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης ή κάποιο παρόμοιο διοικητικό όργανο έχει εγκρίνει
  - (i) Ένα λεπτομερές, επίσημο πρόγραμμα για τη διακοπή, και
  - (ii) Έχει κάνει μία ανακοίνωση του προγράμματος αυτού.

## **3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ**

### **3.1 Αρχική γνωστοποίηση**

Μία επιχείρηση πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις της να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, που αφορούν σε μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, αρχίζοντας με τις οικονομικές καταστάσεις για τη περίοδο στην οποία το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης λαμβάνει χώρα:

- (α) Μία περιγραφή της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.
- (β) Τους επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς (τομέα) στους οποίους απεικονίζεται.
- (γ) Την ημερομηνία και τη φύση του αρχικού γεγονότος της γνωστοποίησης.
- (δ) Την ημερομηνία ή περίοδο μέσα στην οποία η διακοπή αναμένεται να ολοκληρωθεί, αν είναι γνωστή ή προσδιορίσιμη.
- (ε) Τα ποσά της λογιστικής αξίας, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και του συνόλου των υποχρεώσεων που διατίθενται.
- (στ) Τα έσοδα, έξοδα και κέρδος ή ζημία προ φόρων από συνήθεις δραστηριότητες που αφορούν τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και το έξοδο φόρου εισοδήματος που αφορά αυτή.
- (ζ) Τα ποσά των καθαρών ταμιακών ροών που αφορούν τις επιχειρηματικές, τις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης, κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών και ταμιακών ροών μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης για το σκοπό των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το Πρότυπο, τα στοιχεία που αποδίδονται στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, είναι όσα θα διατεθούν, τακτοποιηθούν, μειωθούν ή

απαλειφθούν, όταν η διακοπή ολοκληρωθεί. Κατά την έκταση που τέτοια στοιχεία συνεχίζουν μετά την ολοκλήρωση της διακοπής, δεν πρέπει να κατανέμονται στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

### 3.2 Λοιπές γνωστοποιήσεις

Όταν μία επιχείρηση διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή τακτοποιεί υποχρεώσεις που αφορούν μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση ή συνάπτει δεσμευτικές συμφωνίες για την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή τακτοποίηση τέτοιων υποχρεώσεων, πρέπει να περιλαμβάνει στις οικονομικές καταστάσεις της τις ακόλουθες πληροφορίες, όταν τα γεγονότα προκύπτουν:

(α) Για οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που καταχωρείται κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή την τακτοποίηση των υποχρεώσεων που αφορούν σε μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση,

(i) Το ποσό του προ φόρου κέρδους ή ζημίας, και

(ii) Το έξοδο φόρου εισοδήματος που αφορά το κέρδος ή ζημία.

(β) Την καθαρή τιμή πώλησης ή εύρος τιμών αυτών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων για την οποία η επιχείρηση έχει συνάψει μία ή περισσότερες δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης, το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα λήψης αυτών των ταμιακών ροών και τη λογιστική αξία αυτών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων.

Οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, ο διακανονισμός υποχρεώσεων και οι δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί να συμβαίνουν ταυτόχρονα με το αρχικό γεγονός της γνωστοποίησης ή στην περίοδο κατά την οποία λαμβάνει χώρα το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης ή σε μία μεταγενέστερη περίοδο. Αν κάποια από τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε μία διακοπτόμενη δραστηριότητα έχουν πράγματι πωληθεί ή αποτελούν το αντικείμενο μιας ή περισσότερων δεσμευτικών συμφωνιών πώλησης που έχουν συναφθεί μετά τη ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν το διοικητικό συμβούλιο εγκρίνει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις γνωστοποιήσεις, αν οι επιδράσεις είναι σημαντικές και η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

Επιπλέον, μία επιχείρηση πρέπει να περιλαμβάνει στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων, που ακολουθούν εκείνη στην οποία το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης συμβαίνει, μία περιγραφή κάθε ουσιώδους μεταβολής στα ποσά ή στο χρονοδιάγραμμα των ταμιακών ροών που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που διατίθενται ή τακτοποιούνται και τα γεγονότα που προκαλούν αυτές τις μεταβολές.

Παραδείγματα γεγονότων και δραστηριοτήτων που θα γνωστοποιούνταν περιλαμβάνουν τη φύση και τους όρους των δεσμευτικών συμφωνιών πώλησης των περιουσιακών στοιχείων, μία διάσπαση περιουσιακών στοιχείων μέσω απόσχισης ενός ιδιαίτερου συμμετοχικού τίτλου στους μετόχους της επιχείρησης και νομικές ή κανονιστικές εγκρίσεις.



Αν μια επιχείρηση εγκαταλείπει ή αποσυρθεί από ένα πρόγραμμα, που προηγουμένως απεικονιζόταν ως μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, αυτό το γεγονός και οι συνέπειες του πρέπει να γνωστοποιούνται.

Για το σκοπό εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου, η γνωστοποίηση της επίδρασης περιλαμβάνει αναστροφή κάθε προηγούμενης ζημίας απομείωσης ή πρόβλεψης που είχε καταχωρηθεί σε σχέση με τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

Το Δ.Λ.Π. 1: “Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων” απαιτεί το προ φόρων κέρδος ή ζημία που αναγνωρίζεται κατά την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων ή τη ρύθμιση υποχρεώσεων που αφορούν στις διακοπτόμενες δραστηριότητες να παρουσιάζεται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της κατάστασης ταμιακών ροών, αντίστοιχα.

Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση δεν πρέπει να παρουσιάζεται ως ένα έκτακτο στοιχείο.

Μία αναδιάρθρωση, συναλλαγή ή γεγονός που δεν πληροί τον ορισμό μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης του Προτύπου, δε θα πρέπει να αποκαλείται διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

#### **4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται στις οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους που λήγουν μετά τη δημοσίευση αυτού του Προτύπου.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

## Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση, για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

- (α) Αποθέματα,
- (β) Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων,
- (γ) Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων,
- (δ) Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους,
- (ε) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- (στ) Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία,
- (ζ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης,
- (η) Αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια,
- (θ) Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, απαιτήσεις από αναβαλλόμενη φορολογία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

- (α) Θυγατρικές,
- (β) Συνδεδεμένες επιχειρήσεις, και
- (γ) Κοινοπραξίες.

Η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

(α) Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης, είναι τα άμεσα διαφορεικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

(i) Αν τα κόστη διάθεσης είναι αμελητέα, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (δηλ. την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.

(ii) Αν τα κόστη διάθεσης δεν είναι αμελητέα, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

(β) Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μία βάση, άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (η εύλογη αξία), μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Μία ενεργός αγορά:** είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

(α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή,

(β) Πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή, και

(γ) Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

- **Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων:** είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των επιχειρήσεων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτή των έλεγχο της αποκτώμενης.

- **Λογιστική αξία:** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.
- **Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:** είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.
- **Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι:** περιουσιακά στοιχεία, εκτός από υπεραξία, τα οποία συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές τόσο, της υπό εξέταση μονάδας όσο και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.
- **Κόστη διάθεσης:** είναι τα διαφορεικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργία ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.
- **Αποσβέσιμο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις απομειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.
- **Απόσβεση:** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.
- **Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης:** είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.
- **Ζημία απομείωσης:** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- **Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:** είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Στην περίπτωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή υπεραξίας, ο όρος της «απόσβεσης» χρησιμοποιείται γενικά, αντί του όρου «απόσβεση». Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

- **Ωφέλιμη ζωή** είναι:

(α) Είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση

(β) Είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτηθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση.

Η αξία λόγω χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

### **3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ**

Η επιχείρηση εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η επιχείρηση επίσης θα:

(α) Ελέγχει για απομείωση άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση σε ετήσια βάση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο ποσό τους. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του έτους, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν τέτοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.

(β) Ελέγχει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για απομείωση σε ετήσια βάση.

Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του, υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά εφόσον είναι διαθέσιμο προς χρήση. Συνεπώς, το Πρότυπο απαιτεί, όπως η επιχείρηση εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου.

#### **3.1 Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης**

(α) Κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.

(β) Σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, 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 περιόδου και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το

προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας, λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

(δ) Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

### 3.2 Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(ε) Υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου.

(στ) Σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την επιχείρηση, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη.

(ζ) Αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

Η επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης η επιχείρηση να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή, στην περίπτωση της υπεραξίας, να διεξάγει έλεγχο απομείωσης.

Αποδείξεις από την αναφορά εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:

(α) Ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμιακών αναγκών για λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιωδώς υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίσθηκαν,

(β) Πραγματικών καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίσθηκαν,

(γ) Μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο, ή

(δ) Λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμιακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.

Αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων, έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να προβεί σε μία

επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια, μπορεί να μην έχουν μία ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μία μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή.

(β) Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:

(i) Δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμιακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ., σε ορισμένες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς) , ή

(ii) Η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μία ουσιαστική ζημία απομείωσης.

Αν υπάρχει 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 προσαρμόζεται σύμφωνα με το Πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο.

#### **4. Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ**

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο. Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.

Μία ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μία υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Πρότυπο.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

υπεραξία.

## 5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

(α) Το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται.

(β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται.

(γ) Το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(δ) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων είναι μία ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις της επιχείρησης.

Η επιχείρηση που παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα, θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες βασισόμενη στον πρωτεύοντα τύπο αναφοράς της επιχείρησης:

(α) Το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

(α) Τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

(β) Το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε.

(γ) Για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο:

(i) Τη φύση του περιουσιακού στοιχείου, και



(ii) Αν η επιχείρηση παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα.

(δ) Για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:

(i) Μία περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μία γραμμική παραγωγής, μία βιομηχανική εγκατάσταση, μία επιχειρηματική εκμετάλλευση, μία γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες,

(ii) Το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, κατά τομέα προς αναφορά βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης της επιχείρησης, και

(iii) Αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), μία περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξατομικεύεται η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

(ε) Αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του,

(στ) Αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης

(όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά).

(ζ) Αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκιο) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τις οποίες δεν γνωστοποιούνται πληροφορίες:

(α) Τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης.

(β) Τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

Η επιχείρηση ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί τις παραδοχές που χρησιμοποίησε για να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων (μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών) κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Αν, οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας θα γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους γιατί το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

### **5.1 Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές.**

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από το (α) & (στ) για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της επιχείρησης:

- (α) Τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων),
- (β) Τη λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων),
- (γ) Τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (δηλ. αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης),
- (δ) Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:
  - (i) Μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις ταμιακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο,
  - (ii) Μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πώς και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
  - (iii) Την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμιακές ροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που ενέκρινε η διοίκηση και, όταν χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων), μία εξήγηση γιατί δικαιολογείται εκείνη η μεγαλύτερη περίοδος,
  - (iv) Ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμιακών ροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και τη δικαιολογία για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τις βιομηχανίες, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η επιχείρηση ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται,
  - (v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζονται στις προβλέψεις ταμιακών ροών.
- (ε) Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον

προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Αν η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης αγοραίας τιμής για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), θα γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

(i) Μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο,  
(ii) Μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πώς και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(στ) Αν μία λογικά πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:

(i) Το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) υπερβαίνει τη λογιστική αξία της,

(ii) Την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή,

(iii) Το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.

Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλαπλές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται κατ' αυτόν τον τρόπο σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της επιχείρησης, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) εκείνων βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της επιχείρησης, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

(α) Τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες,

(β) Τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες,

(γ) Μία περιγραφή των βασικών παραδοχών,

(δ) Μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(ε) Αν μία λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:

(i) Το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους,

(ii) Την αξία (τις αξίες) που αποδόθηκε (αποδόθηκαν) στη βασική παραδοχή (στις βασικές παραδοχές),

(iii) Το ποσό κατά το οποίο η αξία (οι αξίες) που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή (στις βασικές παραδοχές) πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδας μονάδων) μπορεί, να μεταφερθεί εις νέον και να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Όταν συμβαίνει αυτό, οι πληροφορίες για εκείνη την ομάδα (ομάδα μονάδων) που ενσωματώνεται στις γνωστοποιήσεις που, σχετίζονται με τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού που μεταφέρθηκε εις νέον.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

(α) Στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004, και

(β) Σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37

## Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από:

- (α) Εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία απεικονίζονται στην εύλογη αξία,
- (β) Εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστές συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής,
- (γ) Εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από συμβάσεις με τους δικαιούχους των συμβολαίων, και
- (δ) Εκείνες που καλύπτονται από άλλο Δ.Λ.Π.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα (συμπεριλαμβάνοντας εγγυήσεις), τα οποία δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία.

Εκτελεστές συμβάσεις είναι συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις δεσμεύσεις τους σε ίση έκταση. Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστές συμβάσεις, εκτός αν αυτές είναι επαχθείς.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται στις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, άλλες εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συμβάσεις με τους δικαιούχους αυτών.

Μερικά κονδύλια, που αντιμετωπίζονται ως προβλέψεις, μπορεί να αφορούν στην καταχώρηση εσόδων, για παράδειγμα όταν μία επιχείρηση παραχωρεί εγγυήσεις έναντι μίας αμοιβής. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με την καταχώρηση εσόδων.

Το Πρότυπο ορίζει τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Σε μερικές χώρες ο όρος "πρόβλεψη" χρησιμοποιείται επίσης στο πλαίσιο στοιχείων τέτοιων, όπως απόσβεση, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων. Αυτές είναι προσαρμογές της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και δεν είναι αντικείμενο του Προτύπου.

Άλλα Δ.Λ.Π. καθορίζουν πότε οι δαπάνες θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία ή ως έξοδα. Αυτές οι περιπτώσεις δεν σχολιάζονται στο Πρότυπο. Κατ' ακολουθία, το Πρότυπο

ούτε απαγορεύει, ούτε απαιτεί κεφαλαιοποίηση του κόστους που καταχωρείται, όταν γίνεται μία πρόβλεψη.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση (συμπεριλαμβάνοντας διακοπείσες εκμεταλλεύσεις). Όταν μία αναδιάρθρωση πληροί τον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Πρόβλεψη:** 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 μια εκροή, από την επιχείρηση, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.
- **Δεσμευτικό γεγονός:** είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.
- **Νόμιμη δέσμευση:** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από:
  - (α) Ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),
  - (β) Νομοθεσία, ή
  - (γ) Άλλη εφαρμογή του νόμου.
- **Τεκμαιρόμενη δέσμευση:** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου:
  - (α) Από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και
  - (β) Ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.
- **Ενδεχόμενη Υποχρέωση** είναι:
  - (α) Μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή
  - (β) Μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από γεγονότα παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται γιατί:
    - (i) Δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή
    - (ii) Το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.
- **Ενδεχόμενη Απαίτηση:** είναι μία πιθανή απαίτηση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή τη μη επέλευση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενα στον έλεγχο της επιχείρησης.

- **Επαχθής σύμβαση:** είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.

- **Αναδιάρθρωση:** είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

(α) Το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση, ή  
(β) Τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται

- **Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις:** Οι προβλέψεις μπορεί να διακρίνονται από άλλες υποχρεώσεις, τέτοιες όπως πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί και δεδουλευμένα, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρονοδιάγραμμα ή το ποσό της μελλοντικής δαπάνης που απαιτείται για το διακανονισμό. Αντίθετα:

(α) Πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, και

(β) Δουλευμένα είναι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων ποσών οφειλόμενων σε εργαζόμενους (για παράδειγμα, ποσά που αφορούν δεδουλευμένη άδεια). Μολονότι, μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ποσό ή ο χρόνος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

Τα δεδουλευμένα συχνά απεικονίζονται ως μέρος των πληρωτέων εμπορικών και άλλων λογαριασμών, ενώ οι προβλέψεις απεικονίζονται ξεχωριστά.

## 2.1 Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

Γενικά, όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, γιατί είναι αβέβαιες στο χρόνο ή στο ποσό. Όμως, μέσα στο Πρότυπο ο όρος "ενδεχόμενος", χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και απαιτήσεις που δεν καταχωρούνται, γιατί η ύπαρξη τους θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενων στον έλεγχο της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, ο όρος "ενδεχόμενη υποχρέωση", χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης.

Αυτό το Πρότυπο διακρίνει μεταξύ:

(α) Προβλέψεων - οι οποίες καταχωρούνται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και πιθανολογείται ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για διακανονισμό των δεσμεύσεων και

(β) Ενδεχομένων υποχρεώσεων - που δεν καταχωρούνται, ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:

(i) Πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή

(ii) Παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης στο Πρότυπο (γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μία επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν μπορεί να γίνει).

### **3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ**

#### **3.1 Προβλέψεις**

Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν:

(α) Μία επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος,

(β) Είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης, και

(γ) Μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Αν αυτοί οι όροι δεν πληρούνται δεν πρέπει να καταχωρείται πρόβλεψη.

#### **3.2 Παρούσα δέσμευση**

Σε σπάνιες περιπτώσεις δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μία παρούσα δέσμευση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα γεγονός του παρελθόντος θεωρείται ότι δημιουργεί μία παρούσα δέσμευση, αν, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις θα είναι σαφές, αν ένα γεγονός του παρελθόντος έχει καταλήξει σε μία παρούσα δέσμευση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, για παράδειγμα μία αγωγή, μπορεί να αμφισβητείται είτε αν ορισμένα γεγονότα έχουν συμβεί, είτε αν εκείνα τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μία παρούσα δέσμευση. Σε τέτοια περίπτωση, μία επιχείρηση καθορίζει αν μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, συμπεριλαμβánοντας, για παράδειγμα, τη γνώμη των εμπειρογνομόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη αποδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Στη βάση τέτοιας απόδειξης:

(α) Όπου είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει στην ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης) και

(β) Όπου είναι περισσότερο αληθοφανές ότι δεν υπάρχει καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη.

#### **3.3 Παρελθόν γεγονός**

Ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μία παρούσα δέσμευση καλείται δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι ένα δεσμευτικό γεγονός, πρέπει η επιχείρηση να μην έχει



άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός. Αυτό συμβαίνει μόνον:

(α) Όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί από το νόμο, ή

(β) Στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μία ενέργεια της επιχείρησης), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τη δέσμευση.

Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης στο τέλος της περιόδου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και όχι στην πιθανή θέση της στο μέλλον. Συνεπώς, καμία πρόβλεψη δεν καταχωρείται για κόστος που χρειάζεται να αναληφθεί για να λειτουργήσει στο μέλλον. Οι μόνες καταχωρούμενες υποχρεώσεις στην ημερομηνία του ισολογισμού της επιχείρησης, είναι εκείνες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Είναι μόνο εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών μιας επιχείρησης (δηλαδή, ο μελλοντικός οδηγός των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της), οι οποίες καταχωρούνται ως προβλέψεις. Παραδείγματα τέτοιων δεσμεύσεων είναι ποινές ή κόστος καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντολογική ζημία, αμφότερα τα οποία θα οδηγούσαν σε μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη κατά το διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της επιχείρησης. Ομοίως μία επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για κόστος απενεργοποίησης μιας εγκατάστασης πετρελαίου ή ενός σταθμού πυρηνικής ενέργειας κατά την έκταση που η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε. Αντίθετα, λόγω εμπορικών πίσεων ή νομίμων αξιώσεων, μία επιχείρηση μπορεί να προτιθεί ή να χρειάζεται να πραγματοποιήσει δαπάνες για να λειτουργεί κατά ένα ειδικό τρόπο στο μέλλον (για παράδειγμα, τοποθετώντας φίλτρα καπνού σε ένα ορισμένο τύπο εργοστασίου). Επειδή η επιχείρηση μπορεί να αποφύγει τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες της, για παράδειγμα, αλλάζοντας τη μέθοδο της λειτουργίας της, δεν έχει καμία παρούσα δέσμευση για αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και καμία πρόβλεψη δεν καταχωρείται.

Μία δέσμευση πάντοτε εμπλέκει ένα άλλο μέρος έναντι του οποίου η δέσμευση αναλαμβάνεται. Δεν είναι αναγκαίο, όμως, να είναι γνωστή η ταυτότητα του μέρους προς το οποίο η δέσμευση αναλαμβάνεται - στην πραγματικότητα η δέσμευση μπορεί να απευθύνεται προς το ευρύτερο κοινό. Επειδή μία δέσμευση πάντοτε εμπεριέχει μία υπόσχεση προς ένα άλλο μέρος, τεκμαίρεται ότι μία απόφαση της διεύθυνσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου δεν καταλήγει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η απόφαση έχει γνωστοποιηθεί πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή με ένα επαρκώς καθορισμένο τρόπο, για να δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τις ευθύνες της.

Ένα γεγονός που δεν καταλήγει σε μια δέσμευση αμέσως, μπορεί να καταλήξει σε μεταγενέστερη ημερομηνία, λόγω μεταβολών στο νόμο ή γιατί μια ενέργεια (για παράδειγμα, μία επαρκώς καθορισμένη δημόσια δήλωση) της επιχείρησης, καταλήγει σε μία

τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, όταν περιβαλλοντολογική ζημία προξενείται, μπορεί να μην υπάρχει καμία δέσμευση για αποκατάσταση των συνεπειών. Όμως, αυτό που προξενεί τη ζημία θα καταστεί ένα γεγονός που δημιουργεί υποχρεώσεις, όταν ένας νέος νόμος απαιτεί η υπάρχουσα ζημία να αποκατασταθεί ή όταν η επιχείρηση αποδέχεται δημόσια ευθύνη για αποκατάσταση, κατά τρόπο που δημιουργεί μία τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μία δέσμευση προκύπτει μόνο, όταν η νομοθεσία είναι πράγματι βέβαιο ότι ενεργοποιείται, όπως σχεδιάστηκε. Για το σκοπό του Προτύπου, τέτοια δέσμευση θεωρείται ως μία νόμιμη δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που σχετίζονται με την ενεργοποίηση, κάνουν αδύνατο να καθοριστεί ένα απλό γεγονός, που θα έκανε την ενεργοποίηση ενός νόμου πλήρως βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις θα είναι αδύνατο να είναι πραγματικά βέβαιη η ενεργοποίηση ενός νόμου μέχρις ότου πράγματι ενεργοποιηθεί.

### **3.4 Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη**

Μία υποχρέωση για να έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση δεν πρέπει να υπάρχει μόνο μία παρούσα δέσμευση, αλλά επίσης να υπάρχει η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονίσουν αυτή τη δέσμευση. Για το σκοπό του Προτύπου, μία εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρείται ως πιθανό, αν το γεγονός είναι περισσότερο αληθοφανές να συμβεί, από το να μην συμβεί, δηλαδή η πιθανότητα ότι αυτό το γεγονός θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δε θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει, μία επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

Όταν υπάρχει ένας αριθμός ομοίων δεσμεύσεων (π.χ. εγγυήσεις προϊόντων ή όμοιες συμβάσεις), η πιθανότητα ότι μία εκροή θα απαιτηθεί για διακανονισμό, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων, ως ένα σύνολο. Μολονότι η πιθανότητα μιας εκροής για κάθε ένα στοιχείο μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να πιθανολογείται επαρκώς, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονίσει την κατηγορία των δεσμεύσεων ως ένα σύνολο. Αν αυτό συμβαίνει, μία πρόβλεψη καταχωρείται (αν τα άλλα κριτήρια καταχώρησης πληρούνται).

### **3.5 Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης**

Η χρήση εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υπονομεύει την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα στοιχεία του ισολογισμού. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση θα είναι σε θέση να προσδιορίσει μία σειρά πιθανών συνεπειών και μπορεί συνεπώς να κάνει μία εκτίμηση της δέσμευσης η οποία θα είναι επαρκώς αξιόπιστη για χρήση στην καταχώρηση μιας πρόβλεψης.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, υπάρχει υποχρέωση η οποία όμως δεν μπορεί να καταχωρηθεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

### **3.6 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις**

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση.

Μία ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

Όταν μία επιχείρηση ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρο για μία δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι πιθανή, εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν κατά τρόπο που δεν αναμενόταν αρχικά. Συνεπώς, εκτιμώνται συνεχώς για να προσδιοριστεί, αν μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη έχει καταστεί πιθανή. Αν καθίσταται πιθανό ότι μία εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών θα απαιτηθεί, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο ως μία ενδεχόμενη υποχρέωση, μία πρόβλεψη καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου, στην οποία συμβαίνει η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει).

### **3.7 Ενδεχόμενες απαιτήσεις**

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη απαίτηση.

Ενδεχόμενες απαιτήσεις συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών στην επιχείρηση. Ένα παράδειγμα είναι μία απαίτηση που μία επιχείρηση επιδιώκει μέσω νομικών διαδικασιών, όπου το αποτέλεσμα είναι αβέβαιο.

Ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην καταχώρηση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Όμως, όταν η πραγματοποίηση εσόδων είναι πραγματικά βέβαιη, τότε η σχετική απαίτηση δεν είναι μία ενδεχόμενη απαίτηση και η καταχώρηση της είναι σωστή.

Μία ενδεχόμενη απαίτηση γνωστοποιείται, όταν μία εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή.

Ενδεχόμενες απαιτήσεις εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν αυτό έχει καταστεί πραγματικά βέβαιο, ότι μία εισροή οικονομικών οφελών θα προκύψει, η απαίτηση και το σχετικό έσοδο καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η μεταβολή συμβαίνει. Αν μία εισροή οικονομικών οφελών έχει καταστεί πιθανή, μία επιχείρηση γνωστοποιεί την ενδεχόμενη απαίτηση.

#### **4 ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ**

Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από κάποιο άλλο μέρος, η αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν, είναι πραγματικά βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονίσει την δέσμευση. Η αποζημίωση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ιδιαίτερη απαίτηση. Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης.

Μερικές φορές, μία επιχείρηση είναι σε θέση να αναζητά ένα άλλο μέρος το οποίο θα πληρώσει μερικώς ή στο σύνολο όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για διακανονισμό μιας πρόβλεψης (για παράδειγμα, μέσω ασφαλιστικών συμβάσεων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών). Το άλλο μέρος μπορεί είτε να αποζημιώνει τα ποσά που πληρώθηκαν από την επιχείρηση ή να πληρώνει τα ποσά κατ' ευθείαν.

Σε πολλές περιπτώσεις η επιχείρηση θα παραμείνει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, έτσι που η επιχείρηση θα πρέπει να διακανονίσει το πλήρες ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτή την περίπτωση, μία πρόβλεψη καταχωρείται για το πλήρες ποσό της υποχρέωσης και μία ξεχωριστή απαίτηση για την αναμενόμενη αποζημίωση καταχωρείται, όταν είναι πραγματικά βέβαιο ότι αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονίσει την υποχρέωση.

Σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση δε θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση κόστος, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση για αυτό το κόστος και αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στην πρόβλεψη.

Μία δέσμευση για την οποία μία επιχείρηση ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρο, είναι ενδεχόμενη υποχρέωση κατά την έκταση που η δέσμευση, αναμένεται να διακανονιστεί από τα άλλα μέρη.

#### **5. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση. Αν δεν είναι εφεξής πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται.

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης αυξάνει σε κάθε περίοδο έτσι ώστε να αντανακλά την πάροδο του χρόνου. Αυτή η αύξηση καταχωρείται ως κόστος δανεισμού.

#### **6. ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ**

Μια πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικώς καταχωρηθεί.

Μόνο δαπάνες που αφορούν στην αρχική πρόβλεψη καταχωρούνται έναντι αυτής. Καταχωρώντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε καταχωρηθεί για ένα άλλο σκοπό, θα αποκρυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

## 7. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- (α) Τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου,
- (β) Πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υπαρχόντων προβλέψεων,
- (γ) Ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (δ) Αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (ε) Την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από το πέρασμα χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία πρόβλεψης:

- (α) Μία σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών,
- (β) Μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχει ικανοποιητική πληροφόρηση, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις κύριες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, και
- (γ) Το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε απαίτησης που έχει καταχωρηθεί για αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.

Εκτός από την περίπτωση που η πιθανότητα κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μία σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:

- (α) Μία εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσής της,
- (β) Μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής,
- (γ) Την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να συναθροιστούν για να αποτελέσουν μία κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων είναι επαρκώς όμοια έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία απλή δήλωση σχετικά με αυτά. Έτσι, μπορεί να είναι σωστό να αντιμετωπίζονται ως μία απλή κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε εγγυήσεις διαφόρων προϊόντων, αλλά δε θα ήταν σωστό να αντιμετωπίζονται ως μία απλή κατηγορία ποσά που αφορούν κανονικές εγγυήσεις και ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

Όταν μια πρόβλεψη και μία ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σειρά συνθηκών, κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Όταν μία εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μία σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων απαιτήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όπου είναι εφικτό, μία εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης τους.

Είναι σημαντικό οι γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες απαιτήσεις να αποφεύγουν να δίδουν παραπλανητικές ενδείξεις πιθανότητας δημιουργίας εσόδου.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, ενδέχεται να προδικάζει σοβαρά τη θέση της επιχείρησης σε μία διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση θέμα της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση δε χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά πρέπει να γνωστοποιεί τη γενική φύση της διαμάχης, μαζί με το γεγονός ότι, και το λόγο γιατί, η πληροφόρηση δεν έχει γνωστοποιηθεί.

## **8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Δ.Λ.Π. τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

## Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο απαιτεί όπως μία επιχείρηση να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Το πρότυπο θα εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- α) Άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
- β) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- γ) Την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, και
- δ) Δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών ,πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

- (α) Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία επιχείρηση για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης,
- (β) Στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις,
- (γ) Στις μισθώσεις,
- (δ) Στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους,
- (ε) Σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- (στ) Στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων,
- (ζ) Στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια.
- (η) Σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Μία ενεργός αγορά:** είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- (α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) Πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή, και

(γ) Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

- **Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων:** είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των επιχειρήσεων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτήσει τον έλεγχο της αποκτώμενης.

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

- **Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι:** ένας πόρος:

(α) Που ελέγχεται από μία επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και

(β) Από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση.

- **Λογιστική αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού

- **Κόστος:** είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του η, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση.

- **Αποσβέσιμο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

- **Ανάπτυξη:** είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής u960 παραγωγής ή χρήσης.

- **Ειδική αξία:** είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

- **Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου:** είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

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

- **Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο:** είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

- **Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία:** είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά χρήματος.



- **Έρευνα** :είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.
- **Υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου**: είναι η αξία που η επιχείρηση εκτιμά ότι θα λάμβανε επί του παρόντος από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- **Ωφέλιμη ζωή** είναι:
  - (α) Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση, ή
  - (β) Το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η επιχείρηση αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

### 3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

- (α) Αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, ή
- (β) Το στοιχείο αποκτάται μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία επιχείρηση, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, εκτός αν αποτελεί μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, οι δαπάνες για έρευνα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Άλλα παραδείγματα δαπανών που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

- (α) Δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης (δηλαδή κόστη εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής επιχείρησης, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης (δηλαδή κόστη προ της έναρξης) ή δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (δηλαδή κόστη προ της λειτουργίας).
- (β) Δαπάνες εκπαίδευσης,
- (γ) Δαπάνες διαφήμισης και/ή προώθησης,

(δ) Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχείρησης.

Δαπάνες, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχαν αναγνωρισθεί ως έξοδα δεν θα αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.

#### 4. ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Η επιχείρηση θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η επιχείρηση θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την επιχείρηση.

Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Τα Επεξηγηματικά Παραδείγματα που συνοδεύουν το Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

(α) Της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,

(β) Των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,

(γ) Της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,

(δ) Της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,

(ε) Τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,

(στ) Του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της επιχείρησης να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,

(ζ) Της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων, και

(η) Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της επιχείρησης να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μίας ζωής που είναι αβίασιμα σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η επιχείρηση αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο (τις περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την επιχείρηση χωρίς σημαντικό κόστος.

Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την επιχείρηση. Η περίοδος κατά την οποία η επιχείρηση ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία επιχείρηση θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:

(α) Υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,

(β) Υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

(γ) Το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η επιχείρηση για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

## **5. ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ**

### **5.1 Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης**

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση.

### **5.2 Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες**

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Μία ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων

περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

### **5.3 Υπολειμματική αξία**

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

- (α) Υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή
- (β) Υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:
  - (i) Η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά, και
  - (ii) Πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μία υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η επιχείρηση αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

Μία εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής Εκτίμησης.

### **5.4 Εκτιμήσεων και Λάθη**

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

### **5.5 Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης**

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης.

Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

Συν το χρόνο, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μία μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μία σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι, όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μία άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες περιόδους.

## 6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

- (α) Αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- (β) Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,
- (γ) Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου,
- (δ) Το συγκεκριμένο κονδύλιο (τα συγκεκριμένα κονδύλια) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται,
- (ε) Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:
  - (i) Προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
  - (ii) Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση,
  - (iii) Αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση,
  - (iv) Ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου,
  - (v) Ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου,
  - (vi) Κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,
  - (vii) Τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα

παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της επιχείρησης, και

(viii) Άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας επιχείρησης.

Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

- (α) Εμπορικά σήματα,
- (β) Τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης,
- (γ) Λογισμικό,
- (δ) Άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,
- (ε) Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- (στ) Συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα, και
- (ζ) Αύλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται (συναθροίζονται) σε μικρότερες (μεγαλύτερες) κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε περισσότερο σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα:

- (α) Για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχων αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η επιχείρηση θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή,
- (β) Μία περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε κατ'ιδίαν άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης,
- (γ) Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μίας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία:
  - (i) Την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
  - (ii) Τη λογιστική αξία τους, και
  - (iii) Αν επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.
- (δ) Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- (ε) Το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:

- (i) Την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
  - (ii) Τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων, και
  - (iii) Τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση,
- (β) Το ποσό του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους, και
- (γ) Τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά αποτιμώμενα σύμφωνα με τις μεθόδους του κόστους και της αναπροσαρμογής.

## **7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

- (α) Στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004 και
- (β) Στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η επιχείρηση δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η επιχείρηση θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων.



## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39

### Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

#### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

- (α) Εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά,
- (β) Δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους,
- (γ) Χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την επιχείρηση,
- (ε) Δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου,
- (στ) Συμβάσεις μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων για αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου σε μελλοντική ημερομηνία,
- (ζ) Συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.
- (η) Συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης (συμπεριλαμβανομένων πιστωτικών επιστολών και άλλων συμβολαίων που καλύπτουν τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής) που προβλέπουν συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Ο εκδότης τέτοιας σύμβασης χρηματοοικονομικής εγγύησης θα την αναγνωρίσει αρχικά στην εύλογη αξία και στη συνέχεια θα την επιμετρήσει στο υψηλότερο μεταξύ:
  - (i) Του ποσού που αναγνωρίστηκε, και
  - (ii) Του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα, αν απαιτείται. Οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν στη διαγραφή.
- (θ) Συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή χρημάτων με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. Όμως, άλλοι τύποι παραγώγων που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν σε ενσωματωμένα παράγωγα (για παράδειγμα, αν μία ανταλλαγή επιτοκίων εξαρτάται από κάποια κλιματολογική μεταβλητή όπως τις ημέρες που η θερμοκρασία υπερβαίνει κάποιους βαθμούς Κελσίου, η συνιστώσα της ανταλλαγής επιτοκίων είναι ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.
- (ι) Δανειακές δεσμεύσεις,

(ια) Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συμφωνίες αμοιβών που βασίζονται σε μετοχές,

(ιβ) Δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της επιχείρησης για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μία υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη.

Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης υπόκεινται στις διατάξεις του Προτύπου, αν προβλέπουν τη διενέργεια πληρωμών σε αντιστοιχία με τις μεταβολές καθορισμένου επιτοκίου, την τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, την τιμή εμπορεύματος, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας, δεικτών τιμών ή επιτοκίων, μιας πιστωτικής διαβάθμισης ή άλλων μεταβλητών (μερικές φορές αποκαλούνται το «υποκείμενο»). Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που απαιτεί πληρωμή αν η πιστωτική διαβάθμιση ενός οφειλέτη πέσει κάτω από ένα συγκεκριμένο επίπεδο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου.

Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου:

(α) Δανειακές δεσμεύσεις που η επιχείρηση ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η επιχείρηση που έχει πρακτική παρελθόντος πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της σύντομα μετά τη δημιουργία τους, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας.

(β) Οι δανειακές δεσμεύσεις που δεν μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο. Οι εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μία δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμψηφιστικά απλά και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις (για παράδειγμα ενυπόθηκο δάνειο για κατασκευή που εξοφλείται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής).

(γ) Δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για την αγορά, πώληση ή χρήση.

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να δια κανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

(α) Όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,

(β) Όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η επιχείρηση έχει την πρακτική να διακανονίζει συναφείς συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),

(γ) Όταν, για συναφείς συμβάσεις, η επιχείρηση συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή, και

(δ) Όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά. Μία σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το (β) ή το (γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για την αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου. Άλλες συμβάσεις αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου.

Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου. Τέτοιο συμβόλαιο δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για τη αγορά, πώληση ή χρήση.

## 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

### - Ορισμός του Παραγώγου:

Παράγωγο είναι χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου και έχει τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) Η αξία του μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή ενός καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή συναφούς μεταβλητής (μερικές φορές καλούμενη το «υποκείμενο»),

(β) Δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς, και

(γ) Διακανονίζεται σε μια μελλοντική ημερομηνία.

### - Ορισμοί για τις τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη ζημία μέσω αποτελεσμάτων είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιονδήποτε εκ των δύο όρων που ακολουθούν:

(α) Κατατάσσεται ως προοριζόμενο για εμπορική εκμετάλλευση. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση κατατάσσεται ως προοριζόμενη για εμπορική εκμετάλλευση αν:

(i) Αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον ή,

(ii) Αποτελεί μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών ή

(iii) Είναι παράγωγο (εκτός από παράγωγο που είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ή προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης).

(β) Κατά την αρχική αναγνώριση προσδιορίστηκε από την επιχείρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μία επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί τον προσδιορισμό αυτόν μόνον όταν η χρήση του προσδιορισμού καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση επειδή

(i) Απαλείφει ή μειώνει σε σημαντικό βαθμό μία ανακολουθία που αφορά στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ενίοτε αποκαλείται και «λογιστική διαφοροποίηση») που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των σχετικών κερδών ή ζημιών σε διαφορετικές βάσεις, ή

(ii) Γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο, και η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επένδυσης, και η πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά σε αυτήν την βάση στα βασικά διοικητικά στελέχη της επιχείρησης, για παράδειγμα, στο Διοικητικό Συμβούλιο ή τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της επιχείρησης.

Ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης είναι ένα συμβόλαιο που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.

### 3. ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα συνθετικό στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) χρηματοοικονομικού μέσου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμιακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Το ενσωματωμένο παράγωγο επηρεάζει μερικές ή όλες τις ταμιακές ροές, οι οποίες διαφορετικά με βάση το συμβόλαιο θα έπρεπε να τροποποιηθούν

βασιζόμενες σε ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων ή άλλες μεταβλητές. Ένα παράγωγο που συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά που βάσει της σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από εκείνο το μέσο ή που έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο από εκείνο το μέσο, δεν είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το Πρότυπο, μόνον και μόνον όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

(α) Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου,

(β) Ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου, και

(γ) Το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα (δηλ. ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση μέσω των αποτελεσμάτων δεν είναι διαχωρισμένο). Αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο, αν είναι χρηματοοικονομικό μέσο, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Πρότυπο και σύμφωνα με άλλα κατάλληλα Δ.Λ.Π., αν δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο.

Αν μία επιχείρηση υποχρεούται από το Πρότυπο να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιό του, αλλά είναι αδύνατο να επιμετρήσει μεμονωμένα το ενσωματωμένο παράγωγο είτε κατά την απόκτησή του είτε σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς, θα προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Αν μία επιχείρηση δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων που το διέπουν (για παράδειγμα επειδή το ενσωματωμένο παράγωγο βασίζεται σε συμμετοχική τίτλο που δεν έχει χρηματιστηριακή τιμή), η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού (σύνθετου) μέσου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου, αν αυτές μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με το Πρότυπο. Αν η επιχείρηση δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, και το υβριδικό σύνθετο μέσο προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

## 4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΦΗ

### 4.1 Αρχική αναγνώριση

Η επιχείρηση θα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της, όταν, και μόνον όταν, η επιχείρηση καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου.

### 4.2 Διαγραφή χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

Η επιχείρηση θα διαγράφει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- (α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ή
- (β) Μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Η επιχείρηση μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, είτε:

- (α) Μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είτε
- (β) Διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας.

Όταν η επιχείρηση διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείο»), η επιχείρηση αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν και μόνον όταν και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται:

- (α) Η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπόμενους παραλήπτες εκτός αν εισπράξει ισότιμα ποσά από το αρχικό περιουσιακό στοιχείο. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την επιχείρηση με δικαίωμα πλήρους ανάκτησης του ποσού που εκταμιεύτηκε συν τους σωρευμένους τόκους δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.
- (β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην επιχείρηση να πωλήσει ή να δεσμεύσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εγγύηση της καταβολής των ταμιακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες.
- (γ) Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να εμβάσει κάθε ταμιακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση. Επιπροσθέτως, η επιχείρηση δεν επιτρέπεται να επανεπενδύσει τέτοιες ταμιακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού που διαρκεί από την ημερομηνία της είσπραξης μέχρι την καθορισμένη ημερομηνία του εμβάσματος προς τους παρεπόμενους παραλήπτες και με τον όρο ότι οι τόκοι που λαμβάνονται από τις επενδύσεις αυτές μεταβιβάζονται στους παρεπόμενους παραλήπτες.

Όταν η επιχείρηση μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, θα αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:

(α) Αν η επιχείρηση μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα διαγράψει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και θα αναγνωρίσει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και υποχρέωση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση.

(β) Αν η επιχείρηση διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

(γ) Αν η επιχείρηση δεν έχει ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού μέσου, η επιχείρηση θα προσδιορίσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή:

(i) Αν η επιχείρηση δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, θα διαγράψει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και θα αναγνωρίσει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν στα πλαίσια της μεταβίβασης.

(ii) Αν η επιχείρηση έχει διατηρήσει τον έλεγχο, θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό που συνεχίζει η ανάμιξή της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Η μεταφορά κινδύνων και ωφελειών αξιολογείται μέσω της σύγκρισης της έκθεσης της επιχείρησης, πριν και μετά τη μεταβίβαση, με τη μεταβλητότητα των ποσών και του χρονοδιαγράμματος των καθαρών ταμιακών ροών του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Η επιχείρηση έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους του κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αν η έκθεσή της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά λόγω της μεταβίβασης (π.χ., επειδή η επιχείρηση έχει πωλήσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή. Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αν η έκθεσή της σε τέτοια μεταβλητότητα δεν είναι πλέον σημαντική σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών που συνδέονται με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (π.χ., επειδή η πώληση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου από την επιχείρηση υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς στην εύλογη αξία ή η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει ένα κατ' αναλογία μερίδιο των ταμιακών ροών ενός μεγαλύτερο χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμφωνίας, όπως είναι η μερική συμμετοχή σε δανειοδότηση).

Συχνά, θα είναι σαφές αν η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει ή διατηρήσει ουσιαστικά όλους του κινδύνους ή τα οφέλη της κυριότητας και δεν θα χρειαστεί να γίνουν υπολογισμοί. Σε άλλες περιπτώσεις, θα χρειαστεί να υπολογιστεί και να συγκριθεί η έκθεση της

επιχείρησης στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών πριν και μετά τη μεταβίβαση. Ο υπολογισμός και η σύγκριση γίνεται με τη χρήση κατάλληλου τρέχοντος επιτοκίου της αγοράς ως προεξοφλητικό επιτόκιο. Εξετάζεται κάθε εύλογα πιθανή μεταβλητότητα των καθαρών ταμιακών ροών και το μεγαλύτερο βάρος δίδεται σε εκείνα τα αποτελέσματα που είναι περισσότερο πιθανά.

Το αν η επιχείρηση έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο. Αν ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να επιβάλλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση, η επιχείρηση δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η επιχείρηση έχει διατηρήσει τον έλεγχο.

#### **4.3 Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή**

Αν η επιχείρηση μεταβιβάσει περιουσιακό στοιχείο στα πλαίσια μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική διαγραφή και διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, θα αναγνωρίσει είτε απαίτηση από διαχείριση είτε υποχρέωση από διαχείριση για εκείνο το συμβόλαιο διαχείρισης. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει κατάλληλα την επιχείρηση για τη διαχείριση, πρέπει να αναγνωριστεί διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή.

Αν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα είναι επαρκής αποζημίωση για τη διαχείριση, θα αναγνωριστεί διαχειριστική απαίτηση, το ποσό της οποίας θα προσδιοριστεί βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου.

Αν, λόγω της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαγραφεί αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού στοιχείου ή την ανάληψη νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την επιχείρηση ή σε διαχειριστική υποχρέωση, η επιχείρηση θα αναγνωρίσει το νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τη διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία.

Κατά τη διαγραφή ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:

- (α) Της λογιστικής αξίας, και
- (β) Του αθροίσματος του:
  - (i) Ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται), και
  - (ii) Κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου (π.χ., όταν η επιχείρηση μεταβιβάζει ταμιακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου) και το μεταβιβαζόμενο μέρος πληροί



τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική διαγραφή, η προηγούμενη λογιστική αξία του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου θα κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει διαγραφεί, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για το σκοπό αυτό, μία διαχειριστική απαίτηση που διατηρείται θα αντιμετωπίζεται ως μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Η διαφορά μεταξύ:

(α) Της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που διαγράφηκε, και

(β) Του αθροίσματος του:

(i) Ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που διαγράφηκε

(συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται), και

(ii) Κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που διαγράφηκε, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

Όταν η επιχείρηση κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού μέσου ανάμεσα σε μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και σε μέρος που έχει διαγραφεί, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να προσδιοριστεί. Όταν η επιχείρηση έχει ιστορικό πώλησης μερών που είναι παρεμφερή προς το μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται ή υπάρχουν άλλες συναλλαγές στην αγορά για τέτοια μέρη, οι πρόσφατες τιμές των πραγματικών συναλλαγών παρέχουν την καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας του. Όταν δεν υπάρχουν τιμές αναφοράς ή πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά προς υποστήριξη της εύλογης αξίας εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται, η καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου ως σύνολο και της ανταλλαγής που λήφθηκε από τον εκδοχέα για το μέρος που διαγράφηκε.

#### **4.4 Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή**

Αν μία μεταβίβαση δεν καταλήγει σε διαγραφή επειδή η επιχείρηση έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και θα αναγνωρίσει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που λήφθηκε. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η επιχείρηση θα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

#### **4.5 Συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία**

Αν ή επιχείρηση ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον

έλεγχου του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης στο μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Για παράδειγμα:

(α) Όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη τη επιχείρησης λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της επιχείρησης αντιπροσωπεύεται από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

(i) Του ποσού του περιουσιακού στοιχείου, και

(ii) Του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος που η επιχείρηση θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»).

(β) Όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της επιχείρησης λαμβάνει τη μορφή ενός πωληθέντος ή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης (ή και τα δύο) επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της επιχείρησης είναι το ποσό του μεταβιβαζόμενου στοιχείου που η επιχείρηση μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετρύται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της επιχείρησης περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

(γ) Όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της επιχείρησης λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τοις μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της επιχείρησης επιμετρύται όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τις μετρητοίς, όπως παρατίθεται στη (β) ανωτέρω.

Όταν η επιχείρηση συνεχίζει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της, αναγνωρίζει παράλληλα και μία συνδεδεμένη υποχρέωση. Παρά τις υπόλοιπες απαιτήσεις επιμέτρησης του Προτύπου, το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρύονται σε βάση που αντανακλά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει διατηρήσει η επιχείρηση. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρύται κατά τρόπο ώστε η καθαρή λογιστική αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:

(α) Είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που διατηρήθηκαν από την επιχείρηση, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετρύται στο αποσβεσμένο κόστος, ή

(β) ισούται με την εύλογη αξία των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που διατηρήθηκαν από την επιχείρηση, όταν επιμετρύονται σε ανεξάρτητη βάση, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετρύται στην εύλογη αξία.

Η επιχείρηση θα συνεχίσει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της και θα αναγνωρίζει παράλληλα και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

Για το σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο..

Αν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της επιχείρησης αφορά μόνον ένα μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ., όταν η επιχείρηση διατηρεί δικαίωμα προαίρεσης για την επαναγορά μέρους ενός μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μία υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας και η επιχείρηση διατηρεί τον έλεγχο), η επιχείρηση κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού

στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμιξης και του μέρους που έχει πάψει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Η διαφορά μεταξύ:

- (α) Της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον, και
- (β) Του αθροίσματος του:

- (i) Ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον, και

- (ii) Κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στο αποσβεσμένο κόστος, η επιλογή που παρέχει το Πρότυπο αυτό για τον προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.

#### **4.6 Όλες οι μεταβιβάσεις**

Αν ένα μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν θα συμψηφίζονται. Ομοίως, η επιχείρηση δεν θα συμψηφίζει οποιοδήποτε έσοδο ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο με το έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

Αν ο εκχωρητής παρέχει εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι) στον εκδοχέα, η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα θα εξαρτηθεί από το αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση και αν ο εκχωρητής έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του. Ο εκχωρητής και ο εκδοχέας θα αντιμετωπίζουν λογιστικά την εξασφάλιση ως ακολούθως:

(α) Αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση, βάσει σύμβασης ή συνήθειας που έχει καθιερωθεί από μακρόχρονη και ομοιόμορφη άσκηση, τότε ο εκχωρητής θα επανακατάξει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του (δηλαδή ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία.,

(β) Αν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, θα αναγνωρίσει το προϊόν της πώλησης και μία υποχρέωση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για την υποχρέωσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση,

(γ) Αν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, θα διαγράψει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας θα την αναγνωρίσει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, αν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, θα διαγράψει την υποχρέωσή του να την επιστρέψει,

(δ) Εκτός από τα προδιαγραφόμενα στη (γ), ο εκχωρητής θα συνεχίζει να απεικονίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό του στοιχείο και ο εκδοχέας δεν θα αναγνωρίσει την εξασφάλιση ως περιουσιακό στοιχείο.

#### **4.7 Σύμβαση κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου**

Μία σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων θα αναγνωρίζεται και θα διαγράφεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού ή τη λογιστική της ημερομηνίας συναλλαγής.

#### **4.8 Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης**

Η επιχείρηση θα διαγράψει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) από τον ισολογισμό της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται, δηλαδή, όταν η υποχρέωση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

Μία ανταλλαγή μεταξύ υπαρκτού οφειλέτη και δανειστή χρεωστικών τίτλων με ουσιαστικά διαφορετικούς όρους θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ομοίως, ουσιώδης τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή ενός τμήματος μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα άλλο μέρος και της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Αν η επιχείρηση επαναγοράσει μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, θα επιμερίσει την προηγούμενη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει διαγραφεί βάσει των

σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Η διαφορά μεταξύ:

- (α) Της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει διαγραφεί, και
- (β) Της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων ή των αναληφθέντων υποχρεώσεων για το μέρος που έχει διαγραφεί, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

## **5. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η επιχείρηση δεν θα εφαρμόσει το Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η επιχείρηση εφαρμόσει το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40

## Επενδύσεις σε Ακίνητα

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

Το Πρότυπο θα εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Μεταξύ άλλων, το Πρότυπο ισχύει για την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον εκμισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται θέματα που περιλαμβάνουν:

- (α) Την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών,
- (β) Την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα,
- (γ) Την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή,
- (δ) Την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή,
- (ε) Τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης, και
- (στ) Τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα, και
- (β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Λογιστική αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.
- **Κόστος:** είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή κατασκευής του.
- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.
- **Επένδυση σε ακίνητα:** είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να

κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον παρά για:

- (α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς, ή
- (β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

- **Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα:** είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον και μόνον όταν το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο. Η εναλλακτική κατάταξη που περιγράφεται μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με το ακίνητο. Όμως, εφόσον επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη για ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται με λειτουργική μίσθωση, κάθε ακίνητο που κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη, κάθε δικαίωμα που κατατάσσεται σύμφωνα με αυτή θα περιλαμβάνεται στις γνωστοποιήσεις της επιχείρησης.

Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα. Συνεπώς, μία επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την επιχείρηση. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (ή η χρήση του ακινήτου για διοικητικούς σκοπούς) δημιουργεί ταμιακές ροές που είναι αποδοτέες όχι μόνο στα ακίνητα, αλλά επίσης και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:

- (α) Γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- (β) Γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μία επιχείρηση δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων).
- (γ) Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της επιχείρησης (ή που κατέχεται από την επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις,
- (δ) Ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Προτύπου:

- (α) Ακίνητα που προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση, για

παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και για επαναπώληση.

(β) Ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων μερών,

(γ) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι πληρώνουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης.

(δ) Ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Όμως, το Πρότυπο εφαρμόζεται σε υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζονται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα.

(ε) Ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση.

Ορισμένα ακίνητα περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση) η επιχείρηση τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά, το ακίνητο είναι επένδυση μόνο αν ένα ασήμαντο τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επιχείρηση παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Η επιχείρηση μεταχειρίζεται ένα τέτοιο ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητο αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικώς ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο ιδιοκτήτης ενός κτιρίου γραφείων παρέχει υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές που χρησιμοποιούν το κτίριο.

Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες είναι ένα ουσιαστικό συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Συνεπώς, ένα ξενοδοχείο που διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο μάλλον παρά επένδυση σε ακίνητα.

Μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μία ιδιοκτησία να μην έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου μερικές φορές μεταφέρει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους στα πλαίσια μίας σύμβασης διαχείρισης. Οι όροι μιας τέτοιας σύμβασης ποικίλουν ευρέως. Από τη μία πλευρά, η θέση του ιδιοκτήτη μπορεί, ουσιαστικά, να είναι αυτή του παθητικού επενδυτή. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης μπορεί απλά να αναθέσει σε τρίτους καθημερινές λειτουργίες, αλλά να διατηρεί ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμιακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.



Κρίση χρειάζεται για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η επιχείρηση αναπτύσσει κριτήρια ούτως ώστε να μπορεί να ασκήσει αυτήν την κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα.

Σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην και χρησιμοποιείται από τη μητρική εταιρία της ή άλλη θυγατρική. Το ακίνητο δεν έχει τις ιδιότητες της επένδυσης σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο όταν εξεταστεί από την προοπτική του ομίλου.

### **3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- (α) Είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
- (β) Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

Η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο Πρότυπο.

### **4. ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ**

Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

- (α) Έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο,
- (β) Έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μία μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,
- (γ) Πέρασ της ιδιοχρησιμοποίησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,

(δ) Έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μία μεταφορά από αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα, ή

(ε) Πέρασ της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μία μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση σε επένδυση σε ακίνητα.

Η προηγούμενη παράγραφος, απαιτεί η επιχείρηση να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα, όταν και μόνον όταν, υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από έναρξη της αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να διαθέσει μία επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να μεταχειρίζεται το ακίνητο ως μία επένδυση μέχρις ότου διαγραφεί (απαλειφθεί από τον ισολογισμό) και δεν το μεταχειρίζεται ως απόθεμα. Ομοίως, αν η επιχείρηση αρχίσει να ανακατασκευάζει μία υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση, παραμένει μία επένδυση σε ακίνητα και δεν επαναταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, μεταφορές μεταξύ επένδυσης σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου και αποθεμάτων δε μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δε μεταβάλλουν το κόστος αυτού του ακινήτου για σκοπούς αποτίμησης ή γνωστοποίησης.

Για μία μεταφορά από επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή στα αποθέματα, το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση θα είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης.

Μέχρι την ημερομηνία όπου ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η επιχείρηση αποσβένει το ακίνητο και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η επιχείρηση θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτήν την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο. Δηλαδή:

(α) Κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.

(β) Κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:

(i) Κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μία προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.

(ii) Κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή

θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Για μία μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Ο χειρισμός των μεταφορών από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με το χειρισμό των πωλήσεων των αποθεμάτων.

Όταν η επιχείρηση ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

## 5. ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.

Αν η επιχείρηση αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστούμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η επιχείρηση να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανακλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μία εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.

Κέρδη ή ζημιές που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη

ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

## 6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η επιχείρηση που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

Η επιχείρηση θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) Αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους.
- (β) Αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων.
- (γ) Αν η κατάταξη είναι δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης.
- (δ) Τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μία κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή ήταν περισσότερο έντονα βασισμένος σε άλλους παράγοντες (που η επιχείρηση θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς.
- (ε) Την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μία εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.
- (στ) Το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:
  - (i) Έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,
  - (ii) Άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου, και
  - (iii) Άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που ανακύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δε δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (ζ) Την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης.

(η) Συμβατικές υποχρεώσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

## **6. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

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

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

## Γεωργία

### 1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:

- (α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- (β) Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.
- (γ) Κρατικές επιχορηγήσεις.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα,
- (β) Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Κατά συνέπεια το Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ μία τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μία λογική και φυσική επέκταση της γεωργικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της γεωργικής δραστηριότητας του Προτύπου.

### 2. ΟΡΙΣΜΟΙ

#### 2.1 Γεωργία - συναφείς ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Γεωργική δραστηριότητα:** είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- **Γεωργική παραγωγή:** είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
- **Βιολογικό περιουσιακό:** στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.
- **Ο βιολογικός μετασχηματισμός:** περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

- **Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων:** είναι μία συγκέντρωση ομοίων ζωντανών ζώων ή φυτών.

- **Συγκομιδή:** είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Η γεωργική δραστηριότητα καλύπτει ένα ποικίλο εύρος δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, την εκτροφή ζωντανών ζώων, τη δασοκομία, την ετήσια ή διηνεκή συγκομιδή, την καλλιέργεια κηπευτικών και φυτειών, την ανθοκαλλιέργεια και την υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβάνοντας την ιχθυοκαλλιέργεια). Ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά υπάρχουν μέσα σε αυτή την ποικιλία:

(α) Ικανότητα για μεταβολή. Ζωντανά ζώα και φυτά έχουν την ικανότητα βιολογικού μετασχηματισμού.

(β) Διοίκηση και διαχείριση μεταβολής. Η διοίκηση και η διαχείριση διευκολύνει το βιολογικό μετασχηματισμό ενισχύοντας ή τουλάχιστον σταθεροποιώντας τις αναγκαίες συνθήκες, που απαιτούνται, ώστε η διαδικασία να λάβει χώρα (για παράδειγμα, θρεπτικά επίπεδα, υγρασία, θερμοκρασία, ευφορία και φως). Τέτοια διοίκηση και διαχείριση διακρίνει τη γεωργική δραστηριότητα από άλλες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, συγκομιδή από μη διοικούμενες και διαχειριζόμενες πηγές (όπως αλιεία ωκεανών και ξύλευση από δάση) δεν είναι γεωργική δραστηριότητα.

(γ) Αποτίμηση μεταβολής. Η μεταβολή στην ποιότητα (για παράδειγμα: γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα, περιεκτικότητα λίπους, περιεχόμενη πρωτεΐνη και μήκος φυτικής ίνας) ή στην ποσότητα (για παράδειγμα: καρποί, βάρος, κυβικά μέτρα, μήκος φυτικής ίνας ή διάμετρος και αριθμός βλαστών) που έφερε ο βιολογικός μετασχηματισμός, αποτιμάται και παρακολουθείται ως μία συνήθης διοικητική και διαχειριστική λειτουργία.

## 2.1 Γενικοί ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά που όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

(α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.

(β) Πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή.

(γ) Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

- **Λογιστική αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό.

- **Εύλογη αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα, η εύλογη αξία των κτηνών σε ένα αγρόκτημα είναι η τιμή των κτηνών στη σχετική αγορά μείον το κόστος μεταφοράς και τα άλλα κόστη που απαιτούνται μέχρι να φθάσουν τα κτήνη στην αγορά αυτή.

### **3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**

Μία χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.

Αν μία κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί, η επιχείρηση να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μία κρατική επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μία επιχείρηση να καλλιεργεί σε μία ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η επιχείρηση να επιστρέψει ολόκληρη την κρατική επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να αποκτάται βασιζόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η επιχείρηση καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο πάνω σε μία χρονική αναλογία.

Το Πρότυπο απαιτεί μία διαφορετική μεταχείριση, από το Δ.Λ.Π. 20, αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος στον τόπο της πώλησης ή μία κρατική επιχορήγηση απαιτεί μία επιχείρηση να μην ασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μία κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

### **4. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- 1) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο – Σακέλλης Εμμανουήλ
- 2) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Σακέλλης Εμμανουήλ
- 3) Ο <<Πανδέκτης>> του Λογιστή – Σακέλλης Εμμανουήλ

Σεμινάριο με τον Κο Σακέλλη Εμμανουήλ με θέμα: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Δεκέμβριος 2009