

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
MANAGEMENT ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ
(MBA – ΠΜΣ.ΔΕ.ΜΤ)

**« Μεταβολές της αξίας των Παγίων Περιουσιακών
στοιχείων από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.
Η Επίδραση επί των Ακινήτοποιήσεων
στον κλάδο των Ξενοδοχείων »**

ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ Ι. ΛΙΩΡΗΣ

Πτυχιούχος Φυσικής Πανεπιστήμιο Πατρών

Επιβλέπων Καθηγητής : Γ. Αρτίκης

Πειραιάς 2005

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ - ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε ορισμένους ανθρώπους

Θέλω κατ' αρχάς να ευχαριστήσω τον Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πειραιά, κύριο Γεώργιο Αρτίκη του οποίου η αρωγή, από τα πρώτα δειλά μου βήματα στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα έως και το πέρας της διπλωματικής μου εργασίας, υπήρξε μια φυσική συνέπεια και συνέχεια μιας Αριστοτέλειας σχέσης δασκάλου –μαθητή.

Επιθυμώ επίσης να ευχαριστήσω τον Λέκτορα του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πειραιά, κύριο Ιωάννη Σώρρο, του οποίου οι συμβουλές, υποδείξεις και παρατηρήσεις, πάντοτε εν πνεύματι υποδειγματικής και αгаστικής συνεργασίας, υπήρξαν καθοριστικές στην περάτωση της παρούσας εργασίας.

Στους Γονείς μου, Ιωάννη και Αναστασία, καθώς επίσης και στον μονάκριβο αδελφό μου Νικόλαο που συνιστούν ό,τι πολυτιμότερο έχω στη ζωή μου, αφιερώνω αυτή την εργασία εις αναγνώριση της ανιδιοτελούς και αένας στήριξης των προσπαθειών μου και της αγάπης με την οποία με περιβάλλουν.

Τέλος ευχαριστώ τον Θεό που μου χαρίζει υγεία και μου επιτρέπει να συνεχίζω να κάνω όνειρα στη ζωή μου και να αγωνίζομαι να τα πραγματοποιήσω.

Α ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

	σελ.
1.1 Αντικειμενικός Σκοπός της εργασίας	12
1.2 Μεθοδολογία	12
1.3 Διάρθρωση της εργασίας	14

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Γενικά περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	16
2.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	17
2.3 Ιστορικό των προσπαθειών εναρμόνισης των Λογιστικών Προτύπων σε Παγκόσμιο επίπεδο.	18
2.4 Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	24
2.4.1 Το IASB	24
2.4.1.1 Ιστορικό του IASB	24
2.4.1.2 Γενικές Πληροφορίες	25
2.4.1.3 Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)	25
2.4.2 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council)	26
2.4.3 Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.)	27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

**ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

3.1	Εισαγωγή	29
3.2	Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού	29
3.3	Χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και οι πληροφοριακές ανάγκες τους	30
3.4	Ευθύνη για τις οικονομικές καταστάσεις	30
3.5	Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων	31
3.6	Οικονομική θέση μιας επιχείρησης	31
3.7	Απόδοση	31
3.8	Αλλαγές στην οικονομική θέση	31
3.9	Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις	32
3.10	Ουσιώδεις Παραδοχές	32
3.11	Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων	33
3.12	Τα στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων	35
3.13	Ορισμοί των στοιχείων που αφορούν την οικονομική θέση	36
3.14	Ορισμοί των στοιχείων που αφορούν την απόδοση	36
3.15	Αναγνώριση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων	37
3.16	Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων	39
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

4.1	Δ.Π.Χ.Π. 1 «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης»	42
4.1.1	Σκοπός	42
4.1.2	Πεδίο Εφαρμογής	42
4.1.3	Περιπτώσεις μη εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π.1	44
4.1.4	Αναγνώριση και Επιμέτρηση	45
4.1.4.1	Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	45
4.1.4.2	Λογιστικές πολιτικές	45
4.1.5	Εφαρμογή των Απαιτήσεων	45
4.1.6	Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΠ	47
4.1.7	Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος	48
4.1.8	Σωρευμένες διαφορές μετατροπής	49
4.1.9	Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα	50
4.1.10	Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΠ	50
4.1.10.1	Ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων	50
4.1.10.2	Λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου	51
4.1.10.3	Εκτιμήσεις	52
4.1.11	Παρουσίαση και Γνωστοποίηση	53
4.1.11.1	Συγκριτική πληροφόρηση	53
4.1.11.2	Επεξηγήσεις σχετικές με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ	54
4.1.11.2.1	Συμφωνίες	54
4.1.11.2.2	Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρομένου κόστους	56
4.1.11.2.3	Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις	56
4.1.12	Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος	57

4.2	Δ.Λ.Π .1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»	59
4.2.1	Σκοπός	59
4.2.2	Πεδίο Εφαρμογής	59
4.2.3	Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων	60
4.2.3.1	Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις	60
4.2.4	Ορισμοί	61
4.2.5	Γενικές Αρχές	62
4.2.5.1	Ακριβοδικαία παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α	62
4.2.5.2	Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	64
4.2.5.3	Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων	65
4.2.5.4	Ομοιομορφία της παρουσίασης	65
4.2.5.5	Ουσιαστικότητα και ολότητα	66
4.2.5.6	Συμψηφισμός	66
4.2.5.7	Συγκριτική πληροφόρηση	67
4.2.6	Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς	68
4.2.7	Ισολογισμός	68
4.2.7.1	Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του Ισολογισμού	68
4.2.7.2	Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του Ισολογισμού είτε στις σημειώσεις	70
4.2.8	Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	71
4.2.8.1	Κέρδος ή Ζημία Περιόδου	71
4.2.8.2	Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων	71
4.2.8.3	Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις (προσάρτημα)	72
4.2.9	Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων	74
4.2.10	Κατάσταση ταμιακών ροών	76
4.2.11	Σημειώσεις	76
4.2.11.1	Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών	77
4.2.11.2	Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων	78

4.2.12	Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ1 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου	79
4.3	Δ.Λ.Π. 16 « Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»	81
4.3.1	Σκοπός	81
4.3.2	Πεδίο Εφαρμογής	81
4.3.3	Αναγνώριση	82
4.3.3.1	Αρχικές δαπάνες	83
4.3.3.2	Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	84
4.3.3.3	Αποτίμηση του κόστους	87
4.3.4	Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	88
4.3.4.1	Μέθοδος κόστους	89
4.3.4.2	Μέθοδος αναπροσαρμογής	89
4.3.5	Απόσβεση	92
4.3.5.1	Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης	93
4.3.5.2	Μέθοδος Απόσβεσης	95
4.3.6	Απομείωση Αξίας	96
4.3.6.1	Αποζημίωση για την απομείωση αξίας	96
4.3.7	Διαγραφή	97
4.3.8	Γνωστοποιήσεις	98
4.3.9	Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος	101
4.3.10	Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ16 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου	101
4.4	Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»	103
4.4.1	Εισαγωγή	103
4.4.2	Πεδίο Εφαρμογής	103
4.4.3	Κρατικές Επιχορηγήσεις	104
4.4.4	Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία	108

4.4.5	Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα	108
4.4.6	Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων	109
4.4.7	Κρατική Υποστήριξη	110
4.4.8	Γνωστοποιήσεις	110
4.4.9	Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος	111
4.4.10	Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ1 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου	111
4.5	Δ.Λ.Π. 23 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»	113
4.5.1	Εισαγωγή	113
4.5.2	Σκοπός	113
4.5.3	Πεδίο Εφαρμογής	113
4.5.4	Λογιστικός Χειρισμός	114
4.5.4.1	Βασικός Χειρισμός	114
4.5.4.2	Επιτρεπόμενος Εναλλακτικός Χειρισμός	114
4.5.4.2.1	Κεφαλαιοποίηση του Κόστους Δανεισμού	115
4.5.4.2.2	Ειδικές Περιπτώσεις	116
4.5.4.2.3	Έναρξη Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού	117
4.5.4.2.4	Αναστολή Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού	117
4.5.4.2.5	Παύση Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού	118
4.5.4.2.6	Τμηματική Ολοκλήρωση Επιλέξιμου στοιχείου του Ενεργητικού	118
4.5.5	Γνωστοποιήσεις	118
4.5.6	Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ23 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου	119
4.6	Δ.Λ.Π. 38 «Άλλα Περιουσιακά Στοιχεία»	121
4.6.1	Εισαγωγή	121
4.6.2	Σκοπός	121
4.6.3	Πεδίο Εφαρμογής	122

4.6.4	Εννοιολογική Προσέγγιση	122
4.6.5	Αναγνώριση των Άϋλων στοιχείων του Ενεργητικού	124
4.6.5.1	Η έννοια της Αναγνωρισιμότητας	124
4.6.5.2	Έλεγχος της Επιχείρησης στο Συγκεκριμένο Στοιχείο του Ενεργητικού	125
4.6.5.3	Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη	126
4.6.5.4	Δυνατότητα Αξιόπιστης Αποτίμησης	126
4.6.6	Αρχική Αναγνώριση των Άϋλων στοιχείων του Ενεργητικού	127
4.6.6.1	Μεμονωμένη Κτήση Άϋλων Στοιχείων του Ενεργητικού	128
4.6.6.2	Απόκτηση Μέσω Ενοποίησης Επιχειρήσεων	128
4.6.6.3	Απόκτηση Άϋλου Στοιχείου με Κρατική Επιχορήγηση	130
4.6.6.4	Απόκτηση με Ανταλλαγή Άϋλων Στοιχείων του Ενεργητικού	130
4.6.6.5	Εσωτερικά Δημιουργούμενα Άϋλα Στοιχεία του Ενεργητικού (Ιδιοπαραγωγή)	131
4.6.6.5.1	Στάδιο Έρευνας	132
4.6.6.5.2	Στάδιο Ανάπτυξης	133
4.6.6.6	Αναγνώριση Ενός Εξόδου	134
4.6.6.7	Μεταγενέστερες Δαπάνες	135
4.6.7	Αποτίμηση Άϋλων στοιχείων του Ενεργητικού μετά την Αρχική Αναγνώριση	136
4.6.7.1	Μέθοδοι Αποτίμησης Μετά την Αρχική Αναγνώριση	136
4.6.7.2	Απόσβεση Άϋλων Στοιχείων του Ενεργητικού	137
4.6.7.3	Αναπροσαρμογή Άϋλων Στοιχείων του Ενεργητικού	139
4.6.7.4	Ζημιές Λόγω Μείωσης της Αξίας	140
4.6.7.5	Αποσύρσεις και Διαθέσεις	141
4.6.8	Γνωστοποιήσεις	141
4.6.8.1	Κυριότερες Γνωστοποιήσεις	142
4.6.9	Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ38 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου	144
4.7	Η πορεία της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ΕΕ και στην Ελλάδα	145
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4	152

Β ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1	Εισαγωγή	155
5.2	Ανάλυση	158
5.3	Συμπεράσματα Ανάλυσης	174
5.4	Προτάσεις για επόμενη έρευνα	176
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	177
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	180

Α ΜΕΡΟΣ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Αντικειμενικός Σκοπός της εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποσκοπεί στον έλεγχο της επίδρασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χ.Α.Α, με εστίαση στα ενσώματα πάγια κεφάλαια.

Ο ξενοδοχειακός κλάδος επιλέχθηκε ως ο προς εξέταση και μελέτη κλάδος, με κριτήριο την συνάφεια του με τους βασικούς σκοπούς του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών « Διοίκηση Επιχειρήσεων- Μάνατζμεντ Τουρισμού».

Η εστίαση στα ενσώματα πάγια κεφάλαια υπαγορεύτηκε από το γεγονός ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από υψηλή παγιοποίηση κεφαλαίου και συνεπώς η οποιαδήποτε μεταβολή στα ενσώματα πάγια επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό την οικονομική κατάσταση αυτών των επιχειρήσεων.

Τέλος, επιλέχθηκαν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών επιχειρήσεις για το λόγο ότι αυτές οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

1.2 Μεθοδολογία

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής ξεκίνησε με την συγκέντρωση των κατάλληλων οικονομικών πληροφοριών σχετικών με ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εισηγμένες στο Χ.Α.Α.. Αρχικά έγινε συλλογή όλων των οικονομικών καταστάσεων, όλων των εισηγμένων εταιριών που συνιστούν τον κλάδο « Ταξίδια & Αναψυχή – Ξενοδοχεία ». Κύρια πηγή των εν λόγω πληροφοριών ήταν το Χ.Α.Α.. Εν συνεχεία, επιλέχθηκαν εκείνες οι καταστάσεις που αφορούν στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μετά από σύγκριση αυτών των καταστάσεων, επιλέχθηκαν προς ανάλυση οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που παρείχαν τις πληρέστερες πληροφορίες. Οι εν λόγω εταιρίες είναι :

§ ΙΟΝΙΚΗ Ξενοδοχεία και Επιχειρήσεις Α.Ε.

§ ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε

§ HYATT REGENCY A.E

Οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις που επιλέχθηκαν είναι οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της 30^{ης} Ιουνίου του 2005 ενώ από το σύνολο των πληροφοριών που αυτές παρέχουν, έγινε εστίαση στα κεφάλαια που αφορούν στην προσαρμογή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Ακολούθως ελέγχθησαν οι επιδράσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις κάθε εταιρίας, με έμφαση στα ενσώματα πάγια κεφάλαια και στη συνέχεια έγινε αντιπαραβολή και σύγκριση των επιδράσεων σε μια εταιρία με τις αντίστοιχες των υπολοίπων δυο εταιριών. Μετά την ανάλυση των αποτελεσμάτων τόσο ανά περίπτωση όσο και συνολικά, εξήχθησαν συμπεράσματα και διατυπώθηκαν προτάσεις για επόμενες ερευνητικές προσπάθειες.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι τόσο ο αντικειμενικός σκοπός όσο και η μεθοδολογία της παρούσας εργασίας επηρεάστηκαν σημαντικά από τους εξής παράγοντες :

§ Οι υπό εξέταση και μελέτη εταιρίες όπως επίσης και όλες οι ελληνικές εταιρίες που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφαρμόζουν επίσημα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για πρώτη φορά το έτος 2005.

§ Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές στις εξεταζόμενες οικονομικές καταστάσεις έχουν απλά προβεί σε μια επισκόπηση και σε καμία περίπτωση αυτές οι καταστάσεις δεν συνοδεύονται από έκθεση ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

§ Τα όποια συμπεράσματα εξάγονται από την παρούσα ανάλυση είναι πολύ πιθανό να ανατραπούν από την πραγματικότητα που θα προκύψει από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε βάθος χρόνου. Άλλωστε τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν σε αυτή την εργασία μπορεί να διαφέρουν με εκείνα που θα προκύψουν στους ισολογισμούς λήξης της περιόδου 2005.

1.3 Διάρθρωση της Εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από δύο μέρη :

A ΜΕΡΟΣ

- § Το 1^ο κεφάλαιο, όπου αναφέρονται ο αντικειμενικός σκοπός της εργασίας, η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και η διάρθρωση της εργασίας.
- § Το 2^ο κεφάλαιο όπου γίνεται μια εισαγωγική αναφορά στην έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αρχικά δίνεται ο ορισμός της έννοιας των Δ.Λ.Π, γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή στις προσπάθειες εναρμόνισης των Λογιστικών Προτύπων σε Παγκόσμιο επίπεδο και εν τέλει γίνεται μια σύντομη παρουσίαση των κυριότερων οργάνων κατάρτισης των Δ.Λ.Π..
- § Το 3^ο κεφάλαιο, στο οποίο γίνεται αναλυτική παρουσίαση του Πλαισίου Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων
- § Το 4^ο κεφάλαιο όπου παρουσιάζονται αναλυτικά το Δ.Π.Χ.Π.1, Δ.Λ.Π.1, Δ.Λ.Π.16, Δ.Λ.Π 20, Δ.Λ.Π.23, Δ.Λ.Π.38. Η επιλογή της παρουσίασης αυτών των Δ.Λ.Π έγινε με κριτήριο την μέγιστη δυνατή συνάφειά τους με τον αντικειμενικό σκοπό της παρούσας εργασίας. Στο τέλος της παρουσίασης κάθε Δ.Λ.Π από τα παραπάνω αναφέρονται οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ αυτών που ορίζει το κάθε Δ.Λ.Π. και των αντίστοιχων οριζόμενων κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Το 4^ο κεφάλαιο κλείνει με μια αναφορά στην πορεία της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ΕΕ και στην Ελλάδα

B ΜΕΡΟΣ

- § Το κεφάλαιο 5, όπου αρχικά παρουσιάζεται η ανάλυση της επίδρασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χ.Α.Α, δραστηριοποιούμενων στην Ελλάδα, με εστίαση στα ενσώματα πάγια κεφάλαια. Αυτή η ανάλυση βασίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που αφορούν στην Συμφωνία του Ισολογισμού της 31^{ης} Δεκεμβρίου του 2004 μεταξύ Δ.Π.Χ.Π. και Κ.Ν 2190/20, στις

γενόμενες προσαρμογές στα αποτελέσματα και στις γενόμενες προσαρμογές στην Καθαρή Θέση. Εν συνεχεία παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εν λόγω ανάλυση και εν τέλει αναφέρονται ορισμένες σκέψεις για πιθανά θέματα επόμενων ερευνών και μελετών του μέλλοντος.

- § Το παράρτημα, όπου ενδεικτικά παρατίθεται η ενδιάμεση οικονομική κατάσταση της εταιρίας «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ .»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Γενικά περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Πριν από μερικά χρόνια, λίγοι, επιφανείς άνθρωποι του πνεύματος, των επιστημών και των επιχειρήσεων είχαν την πολυτέλεια και την ευχέρεια να αντιμετωπίζουν την παγκοσμιοποίηση ως ένα πρωτοεμφανιζόμενο κοινωνικό-οικονομικό φαινόμενο, διακείμενοι σκεπτικιστικά απέναντι του. Αν όχι διάχυτη, τουλάχιστον υφέρπουσα ήταν η αντίληψη ότι η παγκόσμια κοινότητα θα προπορευόταν των όποιων απότοκων γεγονότων της παγκοσμιοποίησης και θα εδύνατο, στις περισσότερες των περιπτώσεων, να επηρεάσει κατά το δοκούν τις εξελίξεις.

Σήμερα όμως όλο και περισσότεροι άνθρωποι παραδέχονται ότι η παγκοσμιοποίηση συνιστά μια μη αναστρέψιμη πραγματικότητα και έναν καθοριστικό παράγοντα στην διαμόρφωση του διεθνούς κοινωνικού και κυρίως οικονομικού γίγνεσθαι. Στο νέο αυτό περιβάλλον, πλέον, τα εθνικά οικονομικά σύνορα έχουν πέσει και τόσο τα κεφάλαια όσο και τα αγαθά μπορούν να κινηθούν καθ' όλα τα μήκη και πλάτη του πλανήτη. Το συνεπακόλουθο άνοιγμα των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών σε συνδυασμό με την διεθνοποίηση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων καθιστά την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων αδήριτη ανάγκη.

Τόσο η Λογιστική όσο και η Χρηματοοικονομική πληροφόρηση διαδραματίζουν έναν πολύ σημαντικό ρόλο στην εξέλιξη των αγορών. Η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου σε συνδυασμό με την ταχεία ανάπτυξη των τηλεπικοινωνιών και του διαδικτύου αναδεικνύουν σε μείζονα την ανάγκη ύπαρξης ενός συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που θα διασφαλίζει και θα εγγυάται την συγκρισιμότητα και την διαφάνεια των δεδομένων. Άλλωστε, ένα κοινό Λογιστικό πλαίσιο, είναι το ζητούμενο τόσο των επενδυτών, πιστωτών, ελεγκτών όσο και των επιχειρήσεων. Οι πρώτοι επειδή πιστεύουν ότι συγκρίσιμες, αξιόπιστες και διαφανείς λογιστικές και χρηματοοικονομικές πληροφορίες μειώνουν τον κίνδυνο που συνοδεύει μια επενδυτική απόφαση. Οι δεύτερες λόγω του ότι κατά αυτόν τον τρόπο μπορούν να επωφεληθούν σημαντικών μειώσεων σε ορισμένα κόστη

που αφορούν την εσωτερική και εξωτερική τους χρηματοοικονομική πληροφόρηση, μπορούν ευκολότερα και φθηνότερα να αντλήσουν κεφάλαια από οποιαδήποτε πηγή, οπουδήποτε και αν αυτή βρίσκεται και επιπλέον δύνανται να επανακτήσουν την χαμένη λόγω πρόσφατων σκανδάλων, (πχ περίπτωση της Enron, σκάνδαλο ελληνικού Χρηματιστηρίου) εμπιστοσύνη των επενδυτών.

Αν και το χρονικό σημείο έναρξης των προσπαθειών σύνθεσης, σύγκλισης και εναρμόνισης των διαφορετικών απόψεων στην κατεύθυνση της δημιουργίας ενός ενιαίου πλαισίου λογιστικών προτύπων παγκόσμιας αποδοχής, βρίσκεται στο σχετικά πρόσφατο παρελθόν, ωστόσο πολλά πρόσωπα και όργανα πρόλαβαν και αποδέχτηκαν να τεθούν επικεφαλής και να διαδραματίσουν πρωταγωνιστικό ρόλο. Στις μέρες μας, τις εξελίξεις στην διαμόρφωση των Διεθνών λογιστικών προτύπων, τουλάχιστον στην Ευρώπη, διαμορφώνει η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, IASC (International Accounting Standards Committee) και το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, IASB (International Accounting Standards Board).

Η Ελλάδα εκουσίως, προκειμένου να μην χάσει το τρένο των εξελίξεων και καθυστερήσει την οικονομική της ανάπτυξη, αλλά και με αφορμή την αναθεώρηση και τον εκσυγχρονισμό των αν όχι απαρχαιωμένων, τουλάχιστον μη ικανοποιητικών λογιστικών αρχών της, παρακολουθεί και υιοθετεί τα τεκτενόμενα και τις αποφάσεις στο τομέα των ΔΛΠ και συμμετέχει ενεργά στην διαμόρφωσή τους. Άλλωστε ο αντίκτυπος από τα σκιάδη γεγονότα στο ΧΑΑ την περίοδο 1999-2000 ανέδειξαν τις αδυναμίες του ισχύοντος λογιστικού συστήματος πάνω στις οποίες βρήκε έρεισμα η απόδοση συνυπευθυνότητας σε αυτό.

2.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση σε αυτούς τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Ένας από τους κυριότερους στόχους της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι, όπως αναφέρεται και στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Η εφαρμογή των ΔΛΠ ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθάει τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τον Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα Πρότυπα που θα εκδίδονται από το I.A.S.B., θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards). Τα Πρότυπα που είχαν εκδοθεί από την I.A.S.C. κατά την περίοδο 1973-2001, ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards).

2.3 Ιστορικό των προσπαθειών εναρμόνισης των Λογιστικών Προτύπων σε Παγκόσμιο επίπεδο.

Το χρονικό σημείο εκκίνησης των προσπαθειών εναρμόνισης των Λογιστικών Προτύπων εντοπίζεται στο έτος 1959. Διαφωνίες, αναστολές, επιφυλάξεις εκφραζόμενες από τους συμβάλλοντες και μη στις εν λόγω προσπάθειες, δεν στάθηκαν, μέχρι σήμερα, ικανές να ναρκοθετήσουν την πορεία προς την ολοκλήρωση του μεγαλεπήβολου εγχειρήματος. Σε αυτό το χρονικό διάστημα των τελευταίων 45 ετών πολλά πρόσωπα και θεσμοί πήραν την σκυτάλη των εξελίξεων στον τομέα των Λογιστικών Προτύπων και επηρέασαν καθοριστικά την σημερινή μορφή τους. Ενδεικτικά αναφέρονται :

1959: Ο Jacob Kraaayenhof, πατέρας αυτής της προσπάθειας, εξέδωσε την εργασία του στην οποία εγείρει θέμα ομοιογενοποίησης μέχρι ενός βαθμού, των λογιστικών αρχών σε διεθνή κλίμακα παρά το γεγονός ότι ο ίδιος δεν ήταν υπέρμαχος μιας αυστηρής και καθολικής ομοιογενοποίησης.

1961: Ιδρύεται το Groupe d'Etudes προκειμένου να υποστηρίξει τις αρχές της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί Λογιστικών ζητημάτων.

1966: Ο Λόρδος Lord Benson, πρόεδρος του Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) επισκέπτεται τις Η.Π.Α. και τον Καναδά – Ιδρύεται το Accountants' International Study Group με σκοπό την μελέτη μείζονων Λογιστικών θεμάτων.

1973: Ιδρύεται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee).

1974: First Exposure Draft (ED) published.

Εκδίδεται το ΔΛΠ 1 ' Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων'.

1976: Ο ΟΟΣΑ με δήλωσή του επί θεμάτων επένδυσης σε MNE's, παρέχει οδηγίες για την παρουσίαση των σχετικών οικονομικών πληροφοριών.

1977: Μια ομάδα ειδικών, εξ ονόματος του οικονομικού και κοινωνικού συμβουλίου των Ηνωμένων Εθνών εκδίδει μια αναφορά με θέμα τα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής και την οικονομική πληροφόρηση σχετικά με transitional corporations .

1977: Ιδρύεται η IFAC (International Federation of Accountants) – η IASC παραμένει ένα αυτόνομο σώμα στενά συνδεδεμένο με την IFAC (Όλα τα μέλη της IFAC είναι επίσης μέλη και της IASC).

1978: Η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης εκδίδει την 4^η ντιρεκτίβα ή οδηγία, ως ένα πρώτο βήμα στην κατεύθυνση της Λογιστικής Εναρμόνισης στην

1980: Η διακυβερνητική ομάδα εργασίας εμπειρογνομόνων των Ηνωμένων Εθνών επί θεμάτων Λογιστικής και οικονομικής Πληροφόρησης (United Nations Intergovernmental Working Group on Accounting and Reporting) συνέρχεται σε σώμα για πρώτη – η IASC παρουσιάζει τις θέσεις της σχετικά με την συνεργασία.

1981: Η IASC συμβουλευεται και διαβουλευεται με οργανισμούς οι οποίοι δεν ανήκουν στα μέλη της προκειμένου να διευρύνει το φάσμα των προς επεξεργασία από αυτήν λαμβανόμενων πληροφοριών σχετικά με την διαμόρφωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1983: Η Ευρωπαϊκή Ένωση εκδίδει την 7^η Οδηγία σχετικά με τα θέματα των συγχωνεύσεων και των ενοποιημένων ισολογισμών.

1984 : Το Χρηματιστήριο του Λονδίνου απαιτεί από τις εισηγμένες σε αυτό εταιρίες οι οποίες δεν έχουν έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο ή την Ιρλανδία να συμμορφωθούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

1984: Η IASC και η επιτροπή United States Securities Exchange Commission (SEC) συναντώνται επίσημα για πρώτη φορά.

1985: Πραγματοποιείται φόρουμ του ΟΟΣΑ σχετικά με την Λογιστική Εναρμόνιση.

1987: Η Παγκόσμια Ένωση των Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς προσχωρεί στην Συμβουλευτική Ομάδα και υποστηρίζει το σχέδιο για την προώθηση της συγκρισιμότητας και την χρήση κοινών προτύπων στον τομέα της Λογιστικής και του Οικονομικού Ελέγχου.

1988: Η IASC εκδίδει τα αποτελέσματα έρευνας με θέμα την χρήση των ΔΛΠ.

1989: Ο πρόεδρος της Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) ισχυρίζεται ότι είναι προς το συμφέρον της Ευρωπαϊκής Ένωσης η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και η υποστήριξη του έργου της IASC.

1989: Εγκρίνεται από την IASC το Πλαίσιο Κατάρτισης για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

1989: Η IFAC εκδίδει οδηγία σύμφωνα με την οποία απαιτείται από τις επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα να συμμορφωθούν με τα ΔΛΠ.

1990: Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συμμετέχει στην Συμβουλευτική Ομάδα και στην IASC με την ιδιότητα του παρατηρητή.

1991: Η IASC οργανώνει, σε συνεργασία με τα FEE και FASB, το πρώτο συνέδριο των ειδικών που έχουν την ευθύνη διαμόρφωσης των Προτύπων.

1991: Σχέδιο του FASB αφορά τα ΔΛΠ.

1993: Η IOSCO -ο παγκόσμιος οργανισμός επιτροπών κεφαλαιαγοράς - αποδέχεται και συμφωνεί επί των Προτύπων του σκληρού πυρήνα της λίστας των ΔΛΠ και προσυπογράφει το ΔΛΠ 7 .

1993: Ολοκληρώνεται το σχέδιο περί Συγκρισιμότητας και Βελτιώσεων με την έγκριση των 10 αναθεωρημένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

1994: Το FASB συνάπτει συνεργασία με την IASC για τη μελέτη του λογαριασμού κέρδη ανά μετοχή on Earnings per Share.

1995: Η IASC μετά από συμφωνία με την IOSCO δηλώνει ότι θα ολοκληρώσει τον βασικό κορμό των ΔΛΠ το έτος 1999 – με την επιτυχή ολοκλήρωση του εγχειρήματος η IOSCO θα εξετάσει σοβαρά το ενδεχόμενο να υιοθετήσει τα ΔΛΠ για διασυνοριακές συναλλαγές.

1995: Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζει την συμφωνία των IASC και IOSCO και προωθεί την χρήση των ΔΛΠ για τις πολυεθνικές εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

1996: Το χρηματιστήριο της Αυστραλίας υποστηρίζει πρόγραμμα εναρμόνισης των λογιστικών της προτύπων με τα ΔΛΠ.

1996: Οι πρωθυπουργοί που μετέχουν Παγκόσμιο Οργανισμό Εμπορίου (World Trade Organisation) αποφασίζουν να στηρίξουν τις προσπάθειες για την επιτυχή ολοκλήρωση της κατάρτισης των ΔΛΠ.

1997: Η IASC και το FASB εκδίδουν παρόμοια Λογιστικά Πρότυπα επί των Κερδών ανά Μετοχή.

1997: Η Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας γίνεται μέλος των IASC και IFAC και συμμετέχει στο σώμα της IASC με την ιδιότητα του παρατηρητή.

1998 : Η IOSCO υιοθέτησε για πρώτη φορά βασικές αρχές λογιστικής απεικόνισης για διασυνοριακές και πολυεθνικές εκδόσεις τίτλων . Οι αρχές αυτές αντιστοιχούσαν σε θεμελιώδεις κανόνες που είχε επεξεργασθεί η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

1998: Το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία και η Ιταλία ψηφίζουν νόμους με τους οποίους επιτρέπουν σε μεγάλες εταιρίες να χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ εγχωρίως.

1998: Εκδίδεται η πρώτη επίσημη μετάφραση των ΔΛΠ στην γερμανική γλώσσα.

1998: Ολοκληρώνεται ο κύριος κορμός των ΔΛΠ με την έγκριση του ΔΛΠ 39 τον Δεκέμβρη.

1999: Οι υπουργοί οικονομικών της G7 και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο δηλώνουν την στήριξή τους στα ΔΛΠ ‘...προκειμένου να ενδυναμωθεί η διεθνής χρηματοοικονομική αρχιτεκτονική’.

1999: Το IFAD (International Forum on Accountancy Development) δεσμεύεται να υποστηρίξει την χρήση των ΔΛΠ ως το ελάχιστο διεθνές σημείο αναφοράς.

1999: Η Ομοσπονδία Λογιστών και Ελεγκτών της Ευρασίας σχεδιάζει να υιοθετήσει τα ΔΛΠ στις χώρες της Κοινοπολιτείας των Ανεξαρτήτων Κρατών.

2000: Η SEC ομόφωνα εγκρίνει και εκδίδει ανακοίνωση με την οποία αναζητάει πληροφοριακή βοήθεια επί της αποδοχής των ΔΛΠ στις Η.Π.Α

2000: Το 2000 στο Σίδνευ της Αυστραλίας η ολομέλεια της IOSCO υιοθέτησε τριάντα διεθνή λογιστικά πρότυπα και συνέστησε σε όλα τα μέλη της να τα εφαρμόσουν τουλάχιστον στις περιπτώσεις διασυνοριακών και πολυεθνικών εκδόσεων .

2000: Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοινώνει ότι σχεδιάζει να απαιτήσει από όλες τις εισηγμένες εταιρίες στην Ευρωπαϊκή Ένωση να συμμορφωθούν με τα Πρότυπα της IASC το αργότερο μέχρι το 2005.

2000: Το σώμα της IASC εγκρίνει καταστατικές τροποποιήσεις για την αντικατάσταση του εν λόγω σώματος από 19 επιτρόπους.

2001: Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) διαδέχεται την IASC . Τα Πρότυπα που θα εκδίδονται από το IASB θα αποκαλούνται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards ,IFRS) ενώ τα πρότυπα που είχαν εκδοθεί από την IASC θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards, IAS)

2001: Η νέα δομή της IASC ενεργοποιείται την 1^η Ιανουαρίου.

2002: Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο υιοθετεί την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σύμφωνα με την οποία όλες οι εισηγμένες εταιρίες στην Ευρωπαϊκή Ένωση πρέπει να ακολουθούν τα Πρότυπα του IASB στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους ,όχι αργότερα από το 2005. Τα κράτη-μέλη μπορούν εάν θέλουν να επεκτείνουν αυτό το μέτρο και για τις μη εισηγμένες εταιρίες.

2002: Το IASB και το FASB υπογράφουν την συμφωνία “Norwalk Agreement” με την οποία δεσμεύονται να προωθήσουν την σύγκλιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α.

2003: Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο εγκρίνει τις τροποποιήσεις της 4^{ης} και της 7^{ης} Οδηγίας προκειμένου να απαλειφθούν οι όποιες αντιφάσεις μεταξύ των δύο οδηγιών και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

2003: Το IASB εκδίδει το Δ.Π.Χ.Π. 1: Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και αναθεωρήσεις του ΔΛΠ15.

2004: Εκδίδονται από το IASB τα εξής :

Δ.Π.Χ.Π. 2: Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών (IFRS 2 :Share based payment)

Δ.Π.Χ.Π. 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων (IFRS 3 : Business combination)

Δ.Π.Χ.Π. 4: Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (IFRS 4 : Insurance Contract)

Δ.Π.Χ.Π. 5 : Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται Προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες (IFRS 5 :Non-Current Assets held for sale and discontinued operations).

2.4 Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C), το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.), η Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

2.4.1 Το IASB

2.4.1.1 Ιστορικό του IASB

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board, IASB) αποτελεί την θυγατρική εταιρία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC). Η ίδρυση της IASC ήταν, το έτος 1973, αποτέλεσμα συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής των χωρών της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής. Αυτές οι χώρες συνιστούσαν το σώμα της IASC εκείνη τον καιρό.

Το έτος 1977, οι διεθνείς δραστηριότητες των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής οργανώνονταν υπό την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC). Το έτος 1981, η IASC και η IFAC συμφώνησαν ότι από τούδε και στο εξής η IASC πλήρη και ολοκληρωτική αυτονομία κατά την κατάρτιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την έκδοση εγγράφων προς συζήτηση επί θεμάτων αφορούντων στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παράλληλα όλα τα μέλη της I.F.A.C. έγιναν μέλη της I.A.S.C. Αυτή η διπλή ιδιότητα μέλους έπαψε να ισχύει τον Μάιο του 2000 όταν , στα πλαίσια της αναδιοργάνωσης της I.A.S.C., άλλαξε το καταστατικό της.

2.4.1.2 Γενικές Πληροφορίες

Τον Μάρτιο του 2001 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μετατράπηκε σε μη κερδοσκοπικό οργανισμό με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α.. Αποτελεί την μητρική εταιρεία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) με έδρα το Λονδίνο, της ανεξάρτητης αρχής η οποία έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων.

Την 1^η Απριλίου του 2001, η I.A.S.B ανέλαβε, από την προκάτοχο I.A.S.C., την ευθύνη κατάρτισης των Λογιστικών Προτύπων. Αυτό το γεγονός ήταν το βασικότερο απότοκο της αναδιοργάνωσης της I.A.S.C. η οποία πραγματοποιήθηκε στην βάση των προτάσεων μελέτης υπό τον τίτλο 'Προτάσεις για τη Δόμηση της I.A.S.C. στο μέλλον'. Η δομή της I.A.S.C. με βάση το νέο οργανόγραμμά της φαίνεται στην εικόνα 1.

2.4.1.3 Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)

Αυτό το Σώμα αποτελείται από 14 μέλη. Δώδεκα μέλη πλήρους απασχόλησης και δύο μέλη μερικής απασχόλησης. Σε κάθε μέλος αναλογεί μια ψήφος. Η I.A.S.C. είναι αυτή που επιλέγει τα μέλη του I.A.S.B.. Σύμφωνα με το καταστατικό της I.A.S.C.(παράγραφος 20), τα μέλη που επιλέγουν οι

επίτροποί της, για την στελέχωση του I.A.S.B. πρέπει να συνδυάζουν τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές προκειμένου να συμβάλουν στην ανάπτυξη παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Το I.A.S.B. έχει ως βασικές αρμοδιότητες την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Προσχέδια Προτύπων (Exposure Drafts). Της έκδοσης κάθε Προτύπου προηγείται η δημοσίευση ενός προσχεδίου του Προτύπου, το οποίο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχόλια.

2.4.2 Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council)

Η S.A.C. αποτελείται από περίπου 50 μέλη και ουσιαστικά παρέχει ένα βήμα, σε οργανισμούς και ιδιώτες οι οποίοι ενδιαφέρονται επί θεμάτων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και επιθυμούν να συμμετάσχουν στις διαδικασίες κατάρτισης των αντίστοιχων Προτύπων. Η θητεία των διοριζόμενων μελών διαρκεί 3 έτη με δικαίωμα ανανέωσης της. Οι συμμετέχοντες στην S.A.C. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους. Η S.A.C. υπό κανονικές συνθήκες συναντάται τουλάχιστον 3 φορές τον χρόνο με το I.A.S.B. και αυτές οι συναντήσεις είναι ανοικτές για το κοινό. Το I.A.S.B. υποχρεούται να συμβουλευέται την S.A.C. προτού λάβει αποφάσεις επί μείζονων θεμάτων. Επίσης οι Επίτροποι της I.A.S.C. Foundation, πρέπει να συμβουλευόνται την S.A.C., πριν προβούν σε οποιαδήποτε αλλαγή του καταστατικού.

Σύμφωνα με το καταστατικό της I.A.S.C., οι συνιστώσες της αποστολής του S.A.C. είναι οι εξής :

- Η παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. σχετικά με τα τρέχοντα έργα.

- Η πληροφόρηση του I.A.S.B. επί των απόψεων που εκφράζουν οι συμμετέχοντες στο Συμβούλιο οργανισμοί και ιδιώτες, επί των προτεινόμενων προτύπων.
- Παροχή άλλου είδους συμβουλών προς το I.A.S.B. και τους Επιτρόπους.

2.4.3 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.)

Το Σώμα Διερμηνειών του I.A.S.B., το πάλαι ποτέ Standing Interpretations Committee (S.I.C.), τον Δεκέμβρη του 2001 ανασυστάθηκε υπό την ονομασία Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC). Η I.F.R.I.C. ανασκοπεύει και επανεξετάζει, σε τακτά χρονικά διαστήματα και εντός του γενικότερου πλαισίου των τρεχόντων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και του Πλαισίου Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων του I.A.S.B., ζητήματα Λογιστικής τα οποία πιθανώς σχετίζονται με παρεκκλίνουσα ή απαράδεκτη χρήση των Προτύπων, εν τη απουσία έγκυρης και αυστηρής οδηγίας, με σκοπό την εξεύρεση συναινετικού πεδίου σχετικά με την δόκιμη λογιστική αντιμετώπισή τους. Κατά την διαμόρφωση των Διερμηνειών, η I.F.R.I.C. συνεργάζεται στενά με αντίστοιχες εθνικές Επιτροπές.

Οι Διερμηνείες της I.F.R.I.C καλύπτουν τα εξής θεματικά πεδία :

- Προκύπτοντα θέματα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τα οποία δεν συνδέονται απαραίτητα με τα Δ.Π.Χ.Π.
- Προβλήματα που ανακύπτουν λόγω ανεπαρκών ή αντικρουόμενων διερμηνειών ή που είναι πιθανό να ανακύψουν εν τη απουσία έγκυρων και αυστηρών οδηγιών, στοχεύοντας στην εξεύρεση συναινετικού πεδίου σχετικά με την δόκιμη λογιστική αντιμετώπισή τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2

1. «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση», (Grant Thornton 2004, Τόμος Α, σελ. 15-37)
2. «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», (Εμμ. Σακέλλης 2002, Τόμος Α, σελ. 23-28)
3. «Global Harmonization of Accounting Standards», (ICMAB, Md. Salim Uddin, *Associate Professor, Department of Accounting & Information Systems, University of Chittagong, Chittagong, Bangladesh*) **
4. <http://www.iasb.org>

** Το Ινστιτούτο, *Institute of Cost and Management of Bangladesh* είναι ένα από τα μέλη της *International Federation of Accountants (IFAC)* και της *International Accounting Standards Committee (IASC)*.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

3.1 Εισαγωγή

Το Πλαίσιο Κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων εκδόθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 1989. Το πλαίσιο :

- Καθορίζει το στόχο των οικονομικών καταστάσεων
- Προσδιορίζει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθιστούν τις πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες και
- Καθορίζει τα βασικά στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων και τις έννοιες για την αναγνώριση και τη μέτρηση τους στις οικονομικές καταστάσεις.

[Πλαίσιο, παράγραφος 1,]

3.2 Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού

Το πλαίσιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, τις οποίες μια επιχείρηση (συμπεριλαμβανομένης μιας κρατικής επιχείρησης) προετοιμάζει και παρουσιάζει τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο, προκειμένου να ικανοποιήσει τις βασικές ανάγκες πληροφόρησης ενός ευρέος φάσματος εξωτερικών της επιχείρησης, χρηστών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Επομένως, το πλαίσιο δεν ισχύει απαραίτητως για τις ειδικού σκοπού οικονομικές εκθέσεις όπως οι εκθέσεις προς τις οικονομικές εφορίες, προς τις κυβερνητικές αρχές, οι ένθετες σε φυλλάδια που προετοιμάζονται σχετικά με τις προσφορές τίτλων, εκθέσεις και εκείνες που προετοιμάζονται σχετικά με εταιρικά σχήματα στρατηγικής συμμαχίας.

3.3 Χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και οι πληροφοριακές ανάγκες τους

Οι κύριες κατηγορίες χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι οι νυν και οι πιθανοί επενδυτές, υπάλληλοι, δανειστές, προμηθευτές και άλλοι εμπορικοί πιστωτές, πελάτες, κυβερνήσεις και οι αντιπροσωπείες τους και το ευρύ κοινό. Όλες αυτές οι κατηγορίες χρηστών στηρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις για να τους βοηθήσουν κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων τους.

Το πλαίσιο επίσης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι επειδή οι επενδυτές είναι φορείς κεφαλαιακού κινδύνου στην επιχείρηση στην οποία επενδύουν, οι οικονομικές καταστάσεις που ικανοποιούν τις ανάγκες τους, θα ικανοποιήσουν επίσης τις περισσότερες από τις ανάγκες γενικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης χρηστών άλλων κατηγοριών. Κοινό, για όλες αυτές τις ομάδες χρηστών, είναι το ενδιαφέρον τους για τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να δημιουργήσει ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα (generate cash and cash equivalents) και να διασφαλίσει με βεβαιότητα τον χρόνο εμφάνισης αυτών των μελλοντικών ταμειακών.

Το πλαίσιο επισημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να παρέχουν όλες τις πληροφορίες που οι χρήστες πιθανώς χρειάζονται προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν οικονομικά αποτελέσματα παρελθόντων οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών, οι αποφάσεις που οι περισσότεροι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να λάβουν, αναφέρονται στο μέλλον. Περαιτέρω, οι οικονομικές δηλώσεις παρέχουν μόνο ένα περιορισμένο αριθμό μη οικονομικών πληροφοριών τις οποίες χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Παρά το γεγονός ότι οι πληροφοριακές ανάγκες αυτών των ομάδων χρηστών δεν μπορούν να ικανοποιηθούν από τις οικονομικές καταστάσεις, υπάρχουν πληροφοριακές ανάγκες που είναι κοινές για όλους τους χρήστες και οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού εστιάζουν στην ικανοποίηση αυτών των αναγκών.

3.4 Ευθύνη για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση μιας επιχείρησης έχει την κύρια ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

3.5 Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες για την οικονομικές θέση, την απόδοση και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης. Αυτές οι πληροφορίες είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών τους, κατά τη διαδικασία λήψης των οικονομικών τους αποφάσεων.

3.6 Οικονομική θέση μιας επιχείρησης

Η οικονομική θέση μιας επιχείρησης επηρεάζεται από τους οικονομικούς πόρους που η επιχείρηση ελέγχει, από την χρηματοοικονομική δομή της, από την ρευστότητα και την φερεγγυότητά της, και από την ικανότητά της να προσαρμόζεται στις αλλαγές του περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργεί.. Ο ισολογισμός παρουσιάζει αυτό το είδος πληροφοριών.

3.7 Απόδοση

Η απόδοση είναι η δυνατότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη από τους πόρους στους οποίους έχει επενδύσει. Οι πληροφορίες περί των ποσών και τη μεταβλητότητα των κερδών βοηθάει στην πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών που θα προέλθουν από τους υπάρχοντες πόρους της επιχείρησης, και των πρόσθετων μελλοντικών ταμειακών ροών από πρόσθετους πόρους που πιθανώς θα επενδυθούν στην επιχείρηση.

Το πλαίσιο δηλώνει ότι οι πληροφορίες για την απόδοση παρέχονται πρώτιστα σε μια κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Το ΔΛΠ 1 προσθέτει μια τέταρτη βασική οικονομική κατάσταση. Την Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων .

3.8 Αλλαγές στην οικονομική θέση

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αναζητούν πληροφορίες επί των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης από τις οικονομικές καταστάσεις, χρονικής περιόδου. Αυτές οι πληροφορίες βοηθούν στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα, ταμειακά ισοδύναμα και διαχείριση αυτών των ταμειακών. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρέχει αυτό το είδος πληροφοριών.

3.9 Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν επίσης σημειώσεις και επιπρόσθετες πληροφορίες οι οποίες (α) επεξηγούν στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, (β) γνωστοποιούν τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που σχετίζονται με την επιχείρηση, και (γ) επεξηγούν οποιουσδήποτε πόρους και υποχρεώσεις που δεν αναγνωρίζονται κατά την ανάγνωση του ισολογισμού.

3.10 Ουσιώδεις Παραδοχές

Το πλαίσιο καθορίζει τις βασικές παραδοχές κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων :

§ Αρχή των Δεδουλευμένων. Με βάση αυτή την αρχή, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται τηρώντας την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων. Από αυτή την αρχή εξαιρείται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών η οποία συντάσσεται σε ταμειακή βάση.

§ Αρχή της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται στην βάση της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern), εκτός εάν συντρέχουν λόγοι για τους οποίους αυτή η παραδοχή δεν μπορεί να ικανοποιηθεί. Η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για διάστημα τουλάχιστον πέραν των δώδεκα μηνών. Εφόσον υπάρχουν σημαντικές

αμφιβολίες για την συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής :

- Οι αβεβαιότητες που γεννούν αμφιβολίες για τη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- Οι λόγοι στους οποίους στηρίζεται η βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θεωρεί πως δεν μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.
- Η βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, η οποία μπορεί να διαφέρει από τη βάση που χρησιμοποιείται όταν αναμένεται συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

3.11 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων

Αυτά τα χαρακτηριστικά είναι αυτά που καθιστούν τις πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους επενδυτές, τους πιστωτές, και σε άλλους. Το πλαίσιο προσδιορίζει τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά:

- Σαφήνεια
- Συνάφεια
- Αξιοπιστία
- Συγκρισιμότητα

Σαφήνεια

Οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι εύκολα κατανοητές από χρήστες οι οποίοι έχουν γνώση των βασικών οικονομικών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης και έχουν τη διάθεση να μελετήσουν τις πληροφορίες επιμελώς.

Συνάφεια

Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται συναφείς όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών τους. Αυτή η συνθήκη ικανοποιείται όταν οι εν λόγω πληροφορίες βοηθούν τους χρήστες τους (α) να

αξιολογήσουν και να αποτιμήσουν παρελθόντα, παρόντα ή μελλούμενα γεγονότα που σχετίζονται με την επιχείρηση και (β) να επιβεβαιώσουν ή να διορθώσουν εκτιμήσεις στις οποίες προέβησαν κατά το παρελθόν.

Μια πληροφορία για να μπορεί να πληροί το κριτήριο της συνάφειας πρέπει να είναι ουσιώδης και έγκαιρη . Ουσιώδης χαρακτηρίζεται μια οικονομική πληροφορία η παράλειψη ή η κακή επικοινωνία της, δύνανται να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών της. Το έγκαιρον μιας οικονομικής πληροφορίας συνίσταται στο ότι προκειμένου αυτή να είναι χρήσιμη στον χρήστη της θα πρέπει αυτή να παρασχεθεί στον χρήστη της εντός του χρονικού διαστήματος στο οποίο είναι πιθανότερο να αφορά και να επηρεάζει τις αποφάσεις του.

Αξιοπιστία

Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται αξιόπιστες εάν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες μπορούν να βασιστούν σε αυτές, επειδή αντιπροσωπεύουν πιστά εκείνο που υποτίθεται ή θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντιπροσωπεύουν. Οι πληροφορίες δεν είναι αξιόπιστες όταν έχουν ως σκοπό εσκεμμένα να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών προς μια ιδιαίτερη κατεύθυνση.

Επειδή πολλές είναι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες, η αύξηση της αξιοπιστίας μιας πληροφορίας συνεπάγεται την μείωση της συνάφειάς της και το αντίστροφο, απαιτείται η επίδειξη κριτικής ικανότητας από τον χρήστη προκειμένου να επιτευχθεί η κατάλληλη ισορροπία .

Η αξιοπιστία επηρεάζεται από τις εκτιμήσεις και τις συνοδευουσες αυτές αβεβαιότητες, βάσει των οποίων εξάγονται τα υπολογιζόμενα και εμφανιζόμενα στους ισολογισμούς στοιχεία. Αυτές οι αβεβαιότητες αντιμετωπίζονται εν μέρει με την γνωστοποίησή τους και εν μέρει με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σε πνεύμα σύνεσης. Με τον όρο Σύνεση εννοείται η συμπερίληψη επιφυλακτικότητας ως ένα βαθμό κατά την κριτική εξαγωγή εκτιμήσεων τις οποίες υπαγορεύουν οι περιβάλλουσες την προς σύνταξη οικονομική κατάσταση, συνθήκες αβεβαιότητας. Επί παραδείγματι, τα πάγια και τα κέρδη δεν πρέπει να υπερεκτιμώνται ενώ παράλληλα οι υποχρεώσεις και τα έξοδα δεν πρέπει να υποτιμώνται. Εντούτοις, η σύνεση έχει νόημα μόνο εάν ασκηθεί μέσα στο πλαίσιο των άλλων ποιοτικών χαρακτηριστικών που αναφέρει το Πλαίσιο Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων (Framework). Ιδιαίτερος, η Σύνεση πρέπει να συνάδει με την Συνάφεια και την

πιστή αναπαράσταση των οικονομικών γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις. Καταληκτικά σημειώνεται ότι, η Σύνεση δεν δικαιολογεί τη σκόπιμη υπερεκτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και των εσόδων ή την εσκεμμένη υποεκτίμηση των υποχρεώσεων και των εξόδων, επειδή σε αυτές τις περιπτώσεις οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα ήταν ουδέτερες και, επομένως, δεν θα πληρούσαν το κριτήριο της αξιοπιστίας.

Συγκρισιμότητα

Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια του χρόνου έτσι ώστε μπορούν να προσδιορίσουν προς ποια κατεύθυνση τείνουν τόσο η οικονομική θέση όσο και η απόδοση της επιχείρησης. Οι χρήστες πρέπει επίσης να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών επιχειρήσεων. Η κοινοποίηση των λογιστικών πολιτικών είναι μείζονος σημασίας για την διαφύλαξη του χαρακτηριστικού της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

3.12 Τα στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων οικονομικών γεγονότων ομαδοποιώντας αυτά σε ευρείες κατηγορίες σύμφωνα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους. Αυτές οι ευρείες κατηγορίες καλούνται ως στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων.

Τα στοιχεία που σχετίζονται άμεσα με την οικονομική θέση (ισολογισμός) είναι:

- Τα στοιχεία του Ενεργητικού
- Οι Υποχρεώσεις
- Τα Ίδια Κεφάλαια

Τα στοιχεία που σχετίζονται άμεσα με την απόδοση της επιχείρησης είναι:

- Εισόδημα
- Δαπάνες

Η κατάσταση Ταμειακών Ροών απεικονίζει τόσο στοιχεία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης όσο και μεταβολές στοιχείων του Ισολογισμού.

3.13 Ορισμοί των στοιχείων που αφορούν την οικονομική θέση

- **Στοιχείο του Ενεργητικού.** Ένα στοιχείο του Ενεργητικού είναι ένας πόρος που κατέχει η επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο, μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αναμένονται να εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- **Υποχρέωση.** Είναι μια παρούσα οφειλή της επιχείρησης που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, η τακτοποίηση της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε μια εκροή από την επιχείρηση των πόρων από τους οποίους δυνητικά θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη.
- **Ίδια Κεφάλαια.** Τα Ίδια Κεφάλαια είναι το υπόλοιπο που απομένει εάν από το Ενεργητικό της επιχείρησης αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

3.14 Ορισμοί των στοιχείων που αφορούν την απόδοση

- **Εισόδημα.** Το εισόδημα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου υπό την μορφή εισροών ή αυξήσεων των στοιχείων του Ενεργητικού ή μειώσεων των στοιχείων του παθητικού που οδηγούν σε αυξήσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, εξαιρουμένων των εισφορών των μετόχων.

- **Δαπάνη.** Οι δαπάνες είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου υπό την μορφή εκροών ή μειώσεων των στοιχείων του Ενεργητικού ή αυξήσεων των υποχρεώσεων που οδηγούν σε μείωση των Ιδίων Κεφαλαίων.

Ο ορισμός του εισοδήματος καλύπτει και τα Έσοδα και τα Κέρδη. Τα Έσοδα προκύπτουν κατά τη διάρκεια των συνηθισμένων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρεται με μια ποικιλία διαφορετικών ονομάτων όπως πωλήσεις, αμοιβές, τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα και ενοίκια. Τα κέρδη αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που περιλαμβάνει ο ορισμός του εισοδήματος και μπορούν, ή δεν μπορούν, να προκύψουν κατά τη διάρκεια των συνηθισμένων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Τα κέρδη εκφράζουν τις αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη και κατά αυτήν τη λογική η φύση τους δεν διαφοροποιείται από εκείνη των εσόδων. Ως εκ τούτου, δεν συνιστούν ένα ξεχωριστό στοιχείο του Πλαισίου Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων (Framework) της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ο ορισμός των δαπανών ενσωματώνει τις ζημίες καθώς επίσης και εκείνα τα έξοδα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι δαπάνες που προκύπτουν κατά τη διάρκεια των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης περιλαμβάνουν, παραδείγματος χάριν, το κόστος των πωλήσεων, τους μισθούς και τις αποσβέσεις. Λαμβάνουν συνήθως τη μορφή μιας εκροής ή μιας μείωσης των στοιχείων του ενεργητικού όπως των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδύναμων, των αποθεμάτων και των ενσώματων παγίων. Οι Ζημίες περιλαμβάνουν άλλα στοιχεία που ενσωματώνονται στον ορισμό των δαπανών και μπορούν, ή δεν μπορούν, να προκύψουν κατά τη διάρκεια των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι Ζημίες εκφράζουν τις μειώσεις στα οικονομικά οφέλη και υπό αυτήν τη μορφή δεν διακρίνονται από άλλες δαπάνες. Ως εκ τούτου, δεν θεωρούνται ως ξεχωριστό στοιχείο στο Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων.

3.15 Αναγνώριση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων

Η αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης, στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, ενός στοιχείου το οποίο πληροί τα ακόλουθα κριτήρια :

- Είναι πιθανό ότι οποιοδήποτε μελλοντικό οικονομικό όφελος που συνδέεται με το εν λόγω στοιχείο θα ρεύσει σε ή από την επιχείρηση και
- Το κόστος ή η αξία αυτού του στοιχείου μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία.

Με βάση αυτά τα γενικά κριτήρια:

- **Στοιχείο του Ενεργητικού.** Ένα Στοιχείο του Ενεργητικού αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα ρεύσουν στην επιχείρηση και το στοιχείο αυτό έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.
- **Υποχρέωση.** Μια Υποχρέωση αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι μια εκροή των πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα προκύψει από την τακτοποίηση μιας παρούσας οφειλής και το ποσό στο οποίο η τακτοποίηση θα πραγματοποιηθεί μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- **Τα Έσοδα.** Ένα Έσοδο αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης όταν προκύπτει από μια αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενη με μια αύξηση σε στοιχείο του ενεργητικού ή με μια μείωση στις υποχρεώσεις που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει, ότι η αναγνώριση του εσόδου συντελείται ταυτόχρονα με την αναγνώριση των αυξήσεων στα στοιχεία του ενεργητικού ή των μειώσεων στα στοιχεία του παθητικού.
- **Τα Έξοδα.** Τα Έξοδα αναγνωρίζονται όταν προκύψει μια μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία σχετίζεται με μια μείωση στα στοιχεία του ενεργητικού ή με μια αύξηση υποχρέωσης που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει, ότι η αναγνώριση των εξόδων γίνεται ταυτόχρονα με την αναγνώριση μιας αύξησης στις υποχρεώσεις ή μιας μείωσης στα στοιχεία του ενεργητικού.

3.16 Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων

Η αποτίμηση είναι η διαδικασία αντιστοίχισης χρηματικών ποσών στα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων πρόκειται να αναγνωριστούν και να απεικονιστούν στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Το πλαίσιο αναγνωρίζει ότι μια ποικιλία βάσεων αποτίμησης χρησιμοποιείται σήμερα σε διάφορους βαθμούς και σε ποικίλους συνδυασμούς στις οικονομικές καταστάσεις, που περιλαμβάνουν:

- Το Ιστορικό κόστος όπου τα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσόν των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδύναμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθούν.
- Το Τρέχον κόστος όπου τα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσόν των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδύναμων που θα έπρεπε να καταβληθεί αν τα ίδια ή ισοδύναμα στοιχεία αποκτούνταν τώρα.
- Την Ρευστοποιήσιμη Αξία όπου τα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσόν των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδύναμων που θα μπορούσε να ληφθεί τώρα, από την πώληση αυτών των στοιχείων.
- Την Παρούσα Αξία όπου τα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών καθαρών ταμειακών εισροών, που τα στοιχεία αναμένεται να δημιουργήσουν κατά τη συνήθη λειτουργία της επιχείρησης .

Το ιστορικό κόστος είναι η συνηθέστερα χρησιμοποιούμενη βάση μέτρησης σήμερα, αλλά συνδυάζεται συχνά με άλλες βάσεις μέτρησης. Το Πλαίσιο Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων δεν περιλαμβάνει αρχές ή παραδοχές σύμφωνα προς τις οποίες πρέπει να επιλέγεται μια βάση μέτρησης για συγκεκριμένα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή για ειδικές περιπτώσεις. Εντούτοις τα ποιοτικά χαρακτηριστικά παρέχουν κάποιες οδηγίες.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3

1. **<http://www.iasplus.com>**, (DELOITTE)

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4
ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

4.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 1

**«Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής
Πληροφόρησης»**

4.1.1 Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του ΔΠΧΠ είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις για μέρος της περιόδου που αφορά τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:

- α) είναι διάφανη για τους χρήστες και συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται·
- β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και
- γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες.

4.1.2 Πεδίο Εφαρμογής

Μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει το ΔΠΧΠ αυτό:

α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και

β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας, αν, για παράδειγμα, η οικονομική μονάδα:

α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της:

i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα ΔΠΧΠ,

ii) σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι στις καταστάσεις δεν περιείχετο ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΠ,

iii) στις οποίες περιείχετο ρητή δήλωση για συμμόρφωση με κάποια, αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΠ,

iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα ΔΠΧΠ με την εφαρμογή ορισμένων ΔΠΧΠ για τη λογιστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίστατο εθνική διάταξη ή

v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων επιμέρους ποσών με τα αντίστοιχα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής μονάδας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής μονάδας.

γ) κατάρτισε δέσμη πληροφοριακών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων ή

δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

4.1.3 Περιπτώσεις μη εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π.1

Το παρόν ΔΠΧΠ εφαρμόζεται όταν η οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά. Δεν εφαρμόζεται όταν, για παράδειγμα, μία οικονομική μονάδα:

α) παύει να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις, έχοντας προηγουμένως παρουσιάσει αυτές αλλά και άλλες οικονομικές καταστάσεις που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ.

β) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις το προηγούμενο έτος σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις και οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ ή

γ) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις κατά το προηγούμενο έτος που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ έστω και αν οι ελεγκτές διέτυψαν παρατήρηση στην έκθεση του ελέγχου τους για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης το παρόν ΔΠΧΠ δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβολής λογιστικών πολιτικών που έγιναν από οικονομική μονάδα που ήδη εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ. Οι μεταβολές αυτές αποτελούν αντικείμενο:

α) των απαιτήσεων σχετικά με μεταβολές επί των λογιστικών πολιτικών του .ΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές και

β) των συγκεκριμένων μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται σε άλλα ΔΠΧΠ.

4.1.4 Αναγνώριση και Επιμέτρηση

4.1.4.1 Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ

Μία οικονομική μονάδα θα καταρτίσει έναν ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Αυτό αποτελεί το σημείο εκκίνησης της λογιστικής της οικονομική μονάδα σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Δεν απαιτείται η παρουσίαση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

4.1.4.2 Λογιστικές πολιτικές

Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Οι λογιστικές πολιτικές αυτές θα συμμορφώνονται με κάθε ΔΠΧΠ που ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13 έως 34.

Μία οικονομική μονάδα δε θα εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των ΔΠΧΠ που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να εφαρμόσει νέο ΔΠΧΠ το οποίο δεν είναι ακόμη υποχρεωτικής εφαρμογής αν επιτρέπεται η ενωρίτερη εφαρμογή του.

4.1.5 Εφαρμογή των Απαιτήσεων

Η οικονομική μονάδα Α απαιτείται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ τα οποία ισχύουν για τις περιόδους που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου 2005 στην:

α) κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ την 1η Ιανουαρίου 2004 και

β) κατάρτιση και παρουσίαση του ισολογισμού της στις 31 Δεκεμβρίου 2005 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών του 2004), της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2005) και των γνωστοποιήσεων (συμπεριλαμβανομένων της συγκριτικής πληροφόρησης του 2004).

Εφόσον νέο ΔΠΧΠ δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό αλλά επιτρέπει την ενωρίτερη εφαρμογή του, η οικονομική μονάδα Α επιτρέπεται αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Οι μεταβατικές διατάξεις άλλων ΔΠΧΠ αφορούν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές μιας οικονομικής μονάδας που χρησιμοποιεί ήδη τα ΔΠΧΠ. Δεν εφαρμόζονται από τους υιοθετούντες για πρώτη φορά τα ΔΠΧΠ κατά τη μετάβασή τους σε αυτά, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 27 έως 30.

Με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13 έως 34 του ΔΠΧΠ1, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ που θα καταρτίσει μία οικονομική μονάδα:

α) θα αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από τα ΔΠΧΠ.

β) δεν θα αναγνωρίσει ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις τέτοια των οποίων η αναγνώριση δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΠ.

γ) θα επαναταξινομήσει περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων που αναγνώρισε ως ενός τύπου τέτοια, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, στο διαφορετικό τύπο που απαιτείται με βάση τα ΔΠΧΠ και

δ) θα εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί μία οικονομική μονάδα στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποίησε κατά την ίδια ημερομηνία εφαρμόζοντας τα προηγούμενα ΓΠΑΠ. Οι προκύπτουσες διαφορές απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Συνεπώς, η οικονομική μονάδα θα αναγνωρίζει τις διαφορές αυτές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Το παρόν ΔΠΧΠ καθιερώνει δύο κατηγορίες εξαιρέσεων στην αρχή ότι ο ισολογισμός έναρξης μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα συμμορφώνεται προς κάθε ΔΠΧΠ :

- α) οι παράγραφοι 13 έως 25 παρέχουν εξαιρέσεις από κάποιες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ.
- β) οι παράγραφοι 26 έως 34 απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων από τα αναφερόμενα σε άλλα ΔΠΧΠ.

4.1.6 Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΠ

Μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

- α) ενοποιήσεις επιχειρήσεων (παράγραφος 15).
- β) εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος (παράγραφοι 16 έως 19).
- γ) παροχές σε εργαζόμενους (παράγραφος 20).
- δ) σωρευμένες διαφορές μετατροπής (παράγραφοι 21 και 22).
- ε) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 23) και

στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων κοινού ενδιαφέροντος (παράγραφοι 24 και 25).

Μία οικονομική μονάδα δε θα κάνει αναλογική εφαρμογή αυτών των εξαιρέσεων σε άλλα θέματα.

Ορισμένες από τις εξαιρέσεις που ακολουθούν αναφέρονται στην εύλογη αξία. Το ΔΛΠ 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων εξηγεί πως πρέπει να καθορίζονται οι εύλογες αξίες συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις επεξηγήσεις αυτές για τον προσδιορισμό εύλογων αξιών σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ εκτός αν ένα άλλο ΔΠΧΠ περιέχει πιο συγκεκριμένη καθοδήγηση σχετικά με τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Οι εύλογες αξίες αυτές θα αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν την ημερομηνία για την οποία προσδιορίστηκαν.

4.1.7 Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος

Μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει στοιχείο των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και να χρησιμοποιήσει αυτήν την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη.

Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει ως τεκμαιρόμενο κόστος για ένα στοιχείο ενσώματων παγίων, την αξία αναπροσαρμογής που έγινε με βάση προηγούμενα ΓΠΑΠ κατά ή πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ εφόσον κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, ή αξία αναπροσαρμογής ήταν γενικά συγκρίσιμη με:

α) την εύλογη αξία ή

β) το κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προσαρμοσμένο ώστε να αντικατοπτρίζει για παράδειγμα, τις μεταβολές σε γενικό ή συγκεκριμένο δείκτη τιμών.

Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να έχει καθορίσει τεκμαιρόμενο κόστος με βάση προηγούμενα ΓΠΛΠ για κάποια ή όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, επιμετρώντας αυτά στην εύλογη αξία τους σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία λόγω κάποιου γεγονότος όπως μία ιδιωτικοποίηση ή αρχική δημόσια προσφορά. Μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιες επιμετρήσεις, που καθορίζονται από γεγονότα, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, ως τεκμαιρόμενο κόστος για τους σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

4.1.8 Σωρευμένες διαφορές μετατροπής

Το ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος απαιτεί μία οικονομική μονάδα:

α) να κατηγοριοποιήσει ορισμένες διαφορές μετατροπής ως ιδιαίτερο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, και

β) κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό να μεταφέρει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση (συμπεριλαμβανομένων, αν συντρέχουν, των κερδών και ζημιών από τα σχετικά στοιχεία αντιστάθμισης κινδύνου) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση αυτής της εκμετάλλευσης.

Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαίρεσης αυτής:

α) οι σωρευμένες διαφορές μετατροπής για όλες τις εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό θεωρούνται ότι είναι μηδενικές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και

β) στο κέρδος ή τη ζημία μεταγενέστερης διάθεσης οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν θα περιλαμβάνονται διαφορές μετατροπής που προέκυψαν πριν

από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και θα περιλαμβάνονται μεταγενέστερες διαφορές μετατροπής.

4.1.9 Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα

Το ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση απαιτεί μία οικονομική μονάδα να διαχωρίσει ένα σύνθετο χρηματοπιστωτικό μέσο κατά τη σύναψη της συναλλαγής στις ξεχωριστές συνιστώσες του της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον η αναδρομική εφαρμογή του ΔΛΠ 32 συνίσταται στο διαχωρισμό δύο τμημάτων στα ίδια κεφάλαια. Το πρώτο τμήμα περιλαμβάνεται στα κέρδη εις νέον και αντιπροσωπεύει τους σωρευμένους δεδουλευμένους τόκους επί της συνιστώσας της υποχρέωσης. Το άλλο τμήμα αντιπροσωπεύει το αρχικά καθορισμένο τμήμα των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ δεν απαιτείται ο υιοθετών για πρώτη φορά να διαχωρίσει τα δύο αυτά μέρη εφόσον το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

4.1.10 Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΠ

Το παρόν ΔΠΧΠ απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα ΔΠΧΠ σχετικά με:

- α) την ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφος 27).
- β) τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου (παράγραφοι 28 έως 30) και
- γ) τις εκτιμήσεις (παράγραφοι 31 έως 34).

4.1.10.1 Ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει εφεξής τις απαιτήσεις περί ανάκλησης της αναγνώρισης του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 39. Με άλλα λόγια, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά ανεκάλεσε την αναγνώριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ σε οικονομικό έτος που ξεκίνησε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2001, δεν θα αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αυτές σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (εκτός εάν η αναγνώρισή τους δικαιολογείται από μεταγενέστερη συναλλαγή ή γεγονός). Σε κάθε περίπτωση, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα:

α) αναγνωρίσει κάθε παράγωγο και άλλο οικονομικό ενδιαφέρον, όπως άσκηση δικαιωμάτων και εκπλήρωση υποχρεώσεων, που διατηρήθηκαν μετά τη συναλλαγή που οδήγησε στην ανάκληση της αναγνώρισης και συνεχίζουν να υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, και

β) περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομική μονάδα ειδικού σκοπού (ΟΕΣ) που ελέγχει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ακόμη και στην περίπτωση που οι ΟΕΣ υπήρχαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ ή έχουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ ανακλήθηκε η αναγνώρισή τους.

4.1.10.2 Λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, μία οικονομική μονάδα:

α) θα επιμετρήσει κάθε παράγωγο στην εύλογη αξία και

β) θα απαλείψει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από παράγωγα που απεικονίζονταν, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Μία οικονομική μονάδα δε θα απεικονίσει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ σχέση αντιστάθμισης κινδύνου οποιουδήποτε τύπου η οποία δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (για παράδειγμα, πολλές σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου όπου το μέσο αντιστάθμισης έχει τη φύση ενός ταμειακού διαθέσιμου ή δικαιώματος προαίρεσης· όπου το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μία καθαρή θέση· ή όπου η αντιστάθμιση κινδύνου καλύπτει κίνδυνο επιτοκίου σε επένδυση που διακρατείται έως τη λήξη της). Ωστόσο, αν μία οικονομική μονάδα έχει επιλέξει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ, μπορεί να επιλέξει, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, ένα συστατικό στοιχείο αυτής της καθαρής θέσης ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, εφόσον αυτό γίνει έως την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 39 σε όλες τις άλλες σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου που υφίστατο κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

4.1.10.3 Εκτιμήσεις

Οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης σε αυτά θα είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ (μετά τις προσαρμογές για την απεικόνιση οποιωνδήποτε διαφορών στις λογιστικές πολιτικές, εκτός αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις αυτές ήταν λανθασμένες).

Μία οικονομική μονάδα μπορεί να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις εκτιμήσεις που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Σύμφωνα με την παράγραφο 31, η οικονομική μονάδα θα αντιμετωπίσει τη λήψη των πληροφοριών αυτών με τον ίδιο τρόπο όπως για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού για τα οποία δεν απαιτείται οποιαδήποτε προσαρμογή.

Για παράδειγμα, ας υποθεθεί ότι η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής μονάδας στα ΔΠΧΠ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 και νέες πληροφορίες στις 15 Ιουλίου 2004 απαιτούν την αναθεώρηση μιας εκτίμησης που έγινε σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ στις 31 Δεκεμβρίου 2003. Η οικονομική μονάδα δεν θα απεικονίσει τις νέες πληροφορίες στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (εκτός αν οι εκτιμήσεις απαιτούν προσαρμογή για οποιεσδήποτε διαφορές στις λογιστικές πολιτικές ή υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες). Όμως, η οικονομική μονάδα θα παρουσιάσει τη νέα πληροφόρηση στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της (ή, αν αρμόζει, ως άλλη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων) για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004.

Μία οικονομική μονάδα μπορεί να απαιτείται να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, οι οποίες δεν απαιτούνταν να γίνουν κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ. Προκειμένου να υπάρξει συνέπεια με το ΔΛΠ 10, οι εκτιμήσεις αυτές, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, θα απεικονίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Ειδικότερα, οι εκτιμήσεις, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, τρεχουσών τιμών της αγοράς, τιμών επιτοκίων ή τιμών συναλλάγματος, θα απεικονίζουν τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία εκείνη.

Οι παράγραφοι 31 έως 33 του ΔΠΧΠ1 εφαρμόζονται για τον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Εφαρμόζονται επίσης για την περίοδο που παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία περίπτωση η αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ αντικαθίσταται με αναφορά στο τέλος της περιόδου για την οποία παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση.

4.1.11 Παρουσίαση και Γνωστοποίηση

Το παρόν ΔΠΧΠ δεν παρέχει εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ σε θέματα παρουσίασης και γνωστοποιήσεων.

4.1.11.1 Συγκριτική πληροφόρηση

Με σκοπό τη συμμόρφωση με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας θα περιέχουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, για ένα τουλάχιστον έτος.

Μερικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν συνοπτικά ιστορικά δεδομένα για περιόδους πριν από την πρώτη περίοδο κατά την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Το παρόν ΔΠΧΠ δεν απαιτεί τα δεδομένα αυτά να είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΠ που αναφέρονται στην επιμέτρηση και αναγνώριση στοιχείων. Επιπρόσθετα, ορισμένες οικονομικές μονάδες παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ καθώς και τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται από το ΔΛΠ 1. Σε οποιοδήποτε οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν περιλήψεις ιστορικών δεδομένων ή συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΑΠ, μία οικονομική μονάδα:

- α) θα επισημαίνει με τον πλέον εμφανή τρόπο ότι η πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΑΠ δεν έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, και
- β) θα γνωστοποιήσει τη φύση των βασικών προσαρμογών που θα απαιτούντο για τη συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ. Δεν είναι αναγκαίο μία οικονομική μονάδα να ποσοτικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές.

4.1.11.2 Επεξηγήσεις σχετικές με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ

Μία οικονομική μονάδα θα επεξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τα προηγούμενα ΓΠΑΠ στα ΔΠΧΠ επηρέασε τη δημοσιοποιημένη οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της.

4.1.11.2.1 Συμφωνίες

Για τη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας θα περιλαμβάνουν:

α) συμφωνίες των κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις ακόλουθες ημερομηνίες:

i) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, και

ii) τη λήξη της τελευταίας περιόδου που δημοσιοποιήθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ.

β) συμφωνία του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ που δημοσιοποιήθηκε για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την ίδια περίοδο, και

γ) εάν η οικονομική μονάδα αναγνώρισε ή αντέστρεψε την αναγνώριση οποιασδήποτε ζημιάς απομείωσης για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τις γνωστοποιήσεις που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, εάν η οικονομική μονάδα είχε αναγνωρίσει τις εν λόγω ζημίες απομείωσης ή είχε αναστρέψει την αναγνώρισή τους κατά την περίοδο που αρχίζει την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Οι συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 39 του ΔΠΧΠ1, στοιχεία

α) και β) θα παρέχουν επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό και την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Εάν μία οικονομική μονάδα παρουσίασε κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ της, θα παράσχει επίσης επεξηγήσεις για τις προσαρμογές στην κατάσταση ταμιακών ροών.

Εφόσον μία οικονομική μονάδα λάβει γνώση λαθών που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ, στις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) θα γίνεται διάκριση μεταξύ της διόρθωσης αυτών των λαθών και την μεταβολή σε λογιστική πολιτική.

Το ΔΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές δεν έχει ως αντικείμενο τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που υπάρχουν όταν μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά. Συνεπώς, οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 για γνωστοποιήσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές δεν εφαρμόζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που μία οικονομική μονάδα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Εάν μία οικονομική μονάδα δεν δημοσιοποίησε οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με ΔΠΧΠ θα γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.

4.1.11.2.2 Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρομένου κόστους

Εάν μία οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως τεκμαιρόμενο κόστος στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, για στοιχείο των ενσώματων παγίων, επένδυση σε ακίνητα ή άυλο περιουσιακό στοιχείο, για κάθε κονδύλι του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με ΔΠΧΠ, στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα γνωστοποιούνται:

α) το σύνολο των εύλογων αξιών αυτών και

β) η συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ.

4.1.11.2.3 Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

Εφόσον μία οικονομική μονάδα παρουσιάσει μια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για μέρος της περιόδου που καλύφθηκε από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προκειμένου να συμμορφωθεί με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, θα πρέπει πέραν των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 να συμμορφωθεί και με τα επόμενα:

α) Εφόσον μία οικονομική μονάδα παρουσίασε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση για τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, κάθε τέτοια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες συμφωνίες:

i) των ιδίων κεφαλαίων της σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ στη λήξη της εν λόγω συγκρίσιμης ενδιάμεσης περιόδου με τα ίδια κεφάλαιά της σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, της ημερομηνίας εκείνης, και

ii) του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ για εκείνη τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο (της περιόδου και σωρευτικά έως το τέλος της περιόδου) με το κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την περίοδο εκείνη.

β) Εκτός των συμφωνιών που απαιτούνται από το στοιχείο α), η πρώτη ενδιάμεση οικονομική κατάσταση μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, θα περιέχει τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) (συμπληρωμένες με τις λεπτομέρειες που απαιτούνται από τις παραγράφους 40 και 41) ή μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο το οποίο περιέχει τις συμφωνίες αυτές.

Το ΔΛΠ 34 απαιτείτο ελάχιστο των γνωστοποιήσεων, με βάση την παραδοχή ότι οι χρήστες των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων έχουν πρόσβαση και στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το ΔΛΠ 34 απαιτεί επίσης η οικονομική μονάδα να γνωστοποιεί “κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μία κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου”. Συνεπώς, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν γνωστοποίησε πληροφορίες που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου, στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, στην ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα γνωστοποιούνται οι πληροφορίες αυτές ή θα περιλαμβάνεται μία παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες αυτές.

4.1.12 Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αφορούν περίοδο που ξεκίνησε από την 1η Ιανουαρίου 2004. Η ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μίας οικονομικής μονάδας αφορούν περίοδο που ξεκίνησε πριν την 1η Ιανουαρίου 2004 και η οικονομική μονάδα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ αντί της ΜΕ. 8 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο, θα γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

4.2 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

«Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»

4.2.1 Σκοπός

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997): *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

Σκοπός αυτού 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 οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. 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.

4.2.2 Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). 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 ΔΛΠΙ δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά*. Ωστόσο, οι παράγραφοι 13-41 εφαρμόζονται σε τέτοιες χρηματοοικονομικές αναφορές. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξ'ίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*.

Η ορολογία που χρησιμοποιεί αυτό το πρότυπο είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα.

4.2.3 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, 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 οντότητας:

- (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 οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

4.2.3.1 Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις

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 οντότητες 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 οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

4.2.4 Ορισμοί

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

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

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.): είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). 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 ίδιων 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. Σύμφωνα και με την παράγραφο 25 του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη το επίπεδο των επιχειρηματικών, οικονομικών και λογιστικών γνώσεων καθώς επίσης και την θέλησή τους να μελετήσουν επιμελώς τις πληροφορίες έτσι ώστε να καθίσταται ευλόγως αναμενόμενος ο επηρεασμός τους κατά την λήψη των οικονομικών αποφάσεών τους.

4.2.5 Γενικές Αρχές

4.2.5.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.

Το ΔΛΠ1 αναφέρει ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να 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 καθώς αυτά τίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π. ΧΑ. Θα πρέπει να προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Η απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων δεν θα είναι σύμμορφες με τα ΔΠΧΑ εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ.

Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία οντότητα:

- (α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* Το ΔΛΠ 8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,
- (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.Π.Χ.Α. 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 οντότητας.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το ΔΛΠ1 δεν αποδέχεται την αποκατάσταση ακατάλληλων λογιστικών πολιτικών είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, η οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη, αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο, γνωστοποιώντας :

(α) ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

(β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και Διερμηνείες, με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,

(γ) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας από την οποία η οντότητα έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε

και

(δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οντότητα στη μέγιστη δυνατή έκταση θα μειώσει τις απόψεις της συμμόρφωσης με το πλαίσιο που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές γνωστοποιώντας:

(α) τον τίτλο του εν λόγω Προτύπου ή Διερμηνείας, το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και

(β) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

4.2.5.2 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι. Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δε θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

4.2.5.3 Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

Η οντότητα, κατά το ΔΛΠ1, 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. Με βάση αυτή την αρχή, 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 για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

4.2.5.4 Ομοιομορφία της παρουσίασης

Η εμφάνιση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

(α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση

ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8

ή

(β) ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

Μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υπαγορεύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. Μία οντότητα αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνον εφόσον η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση που είναι περισσότερο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η αναθεωρημένη δομή πιθανολογείται ότι θα συνεχιστεί, ώστε να μη φθείρεται η συγκρισιμότητα.

4.2.5.5 Ουσιαστικότητα και ολότητα

Κάθε σημαντική κατηγορία παρομοίων στοιχείων πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας θα απεικονίζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.

Η εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας σημαίνει ότι μία συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης σε Πρότυπο ή Διερμηνεία δεν χρειάζεται να καλυφθεί εφόσον η πληροφορία δεν είναι σημαντική.

4.2.5.6 Συμψηφισμός

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, δε θα συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από Πρότυπο ή Διερμηνεία.

Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, να απεικονίζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να

εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων - για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων - δεν είναι συμψηφισμός.

Το ΔΛΠ 18, *Έσοδα*, προσδιορίζει τα έσοδα και απαιτεί να προσμετρώνται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο, αφού ληφθούν υπόψη τα ποσά των εμπορικών εκπτώσεων ή εκπτώσεων τζίρου που παραχωρεί η οντότητα. Μια οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δε δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών παρουσιάζονται, όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ύστερα από τον συμψηφισμό κάθε εσόδου με τις σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

(α) κέρδη και ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων και των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται αφού από το προϊόν της διάθεσης αφαιρεθεί η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και οι σχετικές δαπάνες πώλησης

και

(β) δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις* και αποζημιώνεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μία εγγύηση προμηθευτή) μπορεί να συμψηφιστεί με τη σχετική αποζημίωση.

Επιπροσθέτως, κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών απεικονίζονται σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση. Τέτοια κέρδη και ζημίες ωστόσο απεικονίζονται ξεχωριστά αν είναι σημαντικά.

4.2.5.7 Συγκριτική πληροφόρηση

Εκτός όταν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική

πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μία συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί σε προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους) να μην έχουν συγκεντρωθεί στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

Το ΔΛΠ 8 αναφέρεται στις προσαρμογές που απαιτούνται για τη συγκριτική πληροφόρηση, όταν η οντότητα αλλάζει μία λογιστική πολιτική ή διορθώνει ένα λάθος.

4.2.6 Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς

Σύμφωνα με το ΔΛΠ1, οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία του ισολογισμού μιας οντότητας αλλάζει και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτος, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:

(α) Το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος

και

(β) το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι εξ' ολοκλήρου συγκρίσιμα.

Κανονικά, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με συνέπεια για να καλύπτουν περίοδο ενός έτους. Όμως, μερικές οντότητες προτιμούν για πρακτικούς λόγους να παρέχουν πληροφόρηση παραδείγματος χάρη για μια περίοδο 52 εβδομάδων. Αυτό το Πρότυπο δεν αποκλείει αυτήν την πρακτική, επειδή οι

προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πιθανό να διαφέρουν ουσιωδώς από εκείνες που θα παρουσιάζονταν για ένα έτος.

4.2.7 Ισολογισμός

4.2.7.1 Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του Ισολογισμού

Ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:

- (α) ενσώματες ακινητοποιήσεις,
- (β) επενδύσεις σε ακίνητα,
- (γ) άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- (δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (ε), (η) και (θ)),
- (ε) επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης,
- (στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- (ζ) αποθέματα,
- (η) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,
- (ι) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,
- (ι) εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί,
- (ια) προβλέψεις,
- (ιβ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (δ), (στ) και (ζ)),
- (ιγ) υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος,
- (ιδ) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12,
- (ιε) δικαιώματα μειοψηφίας, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης και
- (ιστ) εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

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 οντότητας.

Κατά την περίπτωση που μία οντότητα 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. Η παράγραφος 68 του ΔΛΠ1 παρέχει απλώς έναν κατάλογο στοιχείων, που είναι επαρκώς διαφορετικά στο είδος ή στη λειτουργία, ώστε να δικαιολογούν ιδιαίτερη παρουσίαση στην όψη του ισολογισμού.

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 σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις*.

4.2.7.2 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 οντότητας.

Επίσης 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 ανά 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 οντότητας, 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

και

(β) περιγραφή του είδους και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.

4.2.8 Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

4.2.8.1 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 ή Διερμηνεία 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. Το ΔΛΠ 8 ασχολείται με δύο τέτοιες περιπτώσεις: τη διόρθωση των λαθών και την επίδραση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών.

Άλλα Πρότυπα ασχολούνται με στοιχεία τα οποία μπορούν να ικανοποιούν τους προσδιορισμούς του *Πλαισίου*, για το τι είναι έσοδο ή δαπάνη αλλά συνήθως αποκλείονται από τα αποτελέσματα. Παραδείγματα αποτελούν τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 16), συγκεκριμένα κέρδη ή ζημίες που απορρέουν από μετατροπές των οικονομικών καταστάσεων αλλοδαπής επιχείρησης (βλέπε ΔΛΠ 21) και κέρδη ή ζημίες από την επαναποτίμηση των διαθεσίμων προς

πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 39).

4.2.8.2 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) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
 - (δ) προ φόρων κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή το διακανονισμό υποχρεώσεων που αναλογούν σε διακοπτόμενες δραστηριότητες,
 - (ε) έξοδο φόρου
- και
- (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.

Επειδή τα αποτελέσματα των διάφορων δραστηριοτήτων της οντότητας, 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. Στοιχεία των εσόδων και των δαπανών δε συμψηφίζονται εκτός αν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 32.

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

4.2.8.3 Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων 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 οντότητας και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης,
 - (γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
 - (δ) διαθέσεις επενδύσεων,
 - (ε) διακοπτόμενες δραστηριότητες,
 - (στ) νομικοί διακανονισμοί
- και
- (ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

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 οντότητας.

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 οντότητα γνωστοποιεί το κόστος πωληθέντων της ξεχωριστά από άλλες δαπάνες.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφερθεί ότι οντότητες 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.

Επειδή κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους οντοτήτων, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τη διοίκηση να επιλέξει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση.

4.2.9 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 ή Διερμηνείες, 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) για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

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 τους κέρδους εις νέον (ήτοι το σωρευόμενο 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 οντότητας 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 οντότητας 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 οντότητας 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 παρόν Πρότυπο απαιτεί κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο να περιλαμβάνεται στο κέρδος ή την ζημία εκτός αν κάποιο άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά. 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 οντότητας 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 οντότητας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Το ΔΛΠ 8 απαιτεί αναδρομικές προσαρμογές για την πραγματοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, εκτός αν οι μεταβατικές διατάξεις άλλου Προτύπου ή Διερμηνείας απαιτούν διαφορετικά. Το ΔΛΠ 8 επίσης απαιτεί οι επαναδιατυπώσεις για τη διόρθωση λαθών να γίνονται

αναδρομικά, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό. Οι αναδρομικές προσαρμογές και αναδρομικές επαναδιατυπώσεις γίνονται στο υπόλοιπο των κερδών εις νέον, εκτός όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί την αναδρομική προσαρμογή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Η παράγραφος 96(δ) απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της συνολικής προσαρμογής κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτει ξεχωριστά, από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών. Οι προσαρμογές αυτές γνωστοποιούνται για κάθε προηγούμενη περίοδο και την αρχή της περιόδου.

4.2.10 Κατάσταση ταμιακών ροών

Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. *IAS 7 Cash Flow Statements sets out requirements for the presentation of the cash flow statement and related disclosures.*

4.2.11 Σημειώσεις

Οι σημειώσεις θα:

(α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 108-115,

(β) γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Α. που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών

και

(γ) θα παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ' αυτών.

Οι σημειώσεις κανονικά παρουσιάζονται κατά την ακόλουθη σειρά, που βοηθά τους χρήστες να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις και να τις συγκρίνουν με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων:

- (α) σημείωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. (βλέπε παράγραφο 14),
- (β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί (βλέπε παράγραφο 108),
- (γ) επεξηγηματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε κατάσταση και συγκεκριμένο κονδύλιο και
- (δ) άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν:
 - (i) ενδεχόμενες υποχρεώσεις (βλέπε ΔΛΠ 37) και μη αναγνωρισθείσες συμβατικές δεσμεύσεις και
 - (ii) μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της οντότητας αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση κινδύνου (βλέπε ΔΛΠ 32).

Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να είναι αναγκαίο ή επιθυμητό να διαφοροποιείται η διάταξη συγκεκριμένων στοιχείων εντός των σημειώσεων. Παρόλα αυτά, διατηρείται, όσο είναι πρακτικά δυνατόν, μία συστηματική δομή των σημειώσεων.

4.2.11.1 Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών:

- (α) τη βάση (τις βάσεις) αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και
- (β) τις λοιπές λογιστικές πολιτικές, που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Είναι σημαντικό να πληροφορούνται οι χρήστες για τη βάση ή τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εύλογη αξία ή

ανακτήσιμο ποσό) διότι η βάση στην οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυσή τους.

Η γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών είναι ιδιαίζόντως χρήσιμη για τους χρήστες όταν οι πολιτικές αυτές επιλέγονται ανάμεσα στις εναλλακτικές λύσεις που επιτρέπουν τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες. Ένα παράδειγμα είναι η γνωστοποίηση αν ένας κοινοπρακτών αναγνωρίζει τα συμφέροντά του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης (βλέπε ΔΛΠ 31: *Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες*). Μερικά Πρότυπα απαιτούν συγκεκριμένα τη γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών, συμπεριλαμβανομένων των επιλογών της διοίκησης μεταξύ των διαφορετικών πολιτικών που αυτά επιτρέπουν. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί γνωστοποίηση των βάσεων αποτίμησης που εφαρμόζονται σε κατηγορίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το ΔΛΠ 23: *Κόστος Δανεισμού* απαιτεί να γνωστοποιηθεί αν τα κόστη δανεισμού αναγνωρίζονται άμεσα ως δαπάνη ή κεφαλαιοποιούνται ως τμήμα του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις.

Μία λογιστική πολιτική μπορεί να είναι σημαντική λόγω του είδους των δραστηριοτήτων της οντότητας, ακόμη και όταν τα ποσά που απεικονίζονται για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους δεν είναι σημαντικά. Είναι επίσης ορθό να γνωστοποιείται κάθε σημαντική λογιστική πολιτική που δεν απαιτείται ειδικά από τα Δ.Π.Χ.Α., αλλά επιλέγεται και εφαρμόζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί, στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας που έχουν την σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν σε εκτιμήσεις (βλέπε παράγραφο 116).

4.2.11.2 Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

Το ΔΛΠ1 ορίζει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις σημειώσεις πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού

έτους. Αναφορικά με τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, οι σημειώσεις θα περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με (παράγραφος 116 του ΔΛΠ1):

(α) το είδος τους

και

(β) τη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών κάποιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτίμηση των επιδράσεων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116 του ΔΛΠ1 δεν απαιτούνται για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που υπόκεινται σε σημαντικό κίνδυνο ότι οι λογιστικές αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους, αν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αποτιμώνται στην εύλογη αξία βάσει προσφάτως παρατηρημένων αγοραίων τιμών (οι εύλογες αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους αλλά οι αλλαγές αυτές δεν θα προέκυπταν από παραδοχές ή άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

4.2.12 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ1 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου

Η συγκριτική ανάλυση του ΔΛΠ1 με τα ισχύοντα κατά το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.), αναδεικνύει τις παρακάτω ουσιαστικές διαφορές :

- Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με το Ε.Λ.Π.:
 - Ισολογισμός
 - Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως
 - Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
 - Προσάρτημα

- Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.
- Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το Ε.Λ.Π., δεν προβλέπει την σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.
- Σύμφωνα με το Ελληνικά Πρότυπα η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ 1 ενώ το ΔΛΠ1 επιτρέπει εναλλακτικά την εφαρμογή της μεθόδου των κατ' είδος εξόδων .
- Δεν προβλέπεται η σύνταξη κατάστασης Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.
- Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών και την φορολογική νομοθεσία οι πληροφορίες οι οποίες γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα δεν χαρακτηρίζονται ούτε απαραίτητες ούτε ουσιώδεις αν συγκριθούν με τις αντίστοιχες απαιτούμενες για το Προσάρτημα σύμφωνα με το ΔΛΠ1.

4.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

« Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις »

4.3.1 Σκοπός

Το αναθεωρημένο αυτό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 (1998): *Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

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 οντότητας 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.

4.3.2 Πεδίο Εφαρμογής

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

Από την εφαρμογή αυτού του Προτύπου εξαιρούνται τα εξής :

(α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41: *Γεωργία*)

ή

(β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στην (α) ή (β).

Πιθανώς άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων βασισμένα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17: *Μισθώσεις* απαιτεί η οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: *Επενδύσεις σε Ακίνητα*. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

4.3.3 Αναγνώριση

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

(α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα

και

(β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Το εν λόγω Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, ήτοι τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

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

4.3.3.1 Αρχικές δαπάνες

Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολοντί δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες

διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: ***Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Μεταγενέστερες δαπάνες***

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7 του ΔΛΠ 16, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγορασθούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7 του ΔΛΠ 16, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του

κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευτεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

4.3.3.2 Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

- (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
- (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.
- (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- (β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου,
- (γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,
- (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,

(ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και

(στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

(α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,

(β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),

(γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)

και

(δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

(α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,

(β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου

και

(γ) το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού

στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

4.3.3.3 Αποτίμηση του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το

περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*.

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*.

4.3.4 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 30 του ΔΛΠ 16 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 του ΔΛΠ 16, ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

4.3.4.1 Μέθοδος κόστους

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

4.3.4.2 Μέθοδος αναπροσαρμογής

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

(α) επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.

(β) συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της

μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40 του ΔΛΠ 16.

Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

- (α) εδαφικές εκτάσεις,
 - (β) γήπεδα και κτίρια,
 - (γ) μηχανήματα,
 - (δ) πλοία,
 - (ε) αεροσκάφη,
 - (στ) οχήματα,
 - (ζ) έπιπλα και σκεύη,
- και
- (η) εξοπλισμός γραφείου.

Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα

αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*.

4.3.5 Απόσβεση

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

Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το

υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο 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 παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*.

4.3.5.1 Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*.

Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία

του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Η υπολειμματική αξία ενός 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.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση και παραμένει για πώληση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οποσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

(α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.

(β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.

(γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.

και

(δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

4.3.5.2 Μέθοδος Απόσβεσης

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό 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. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

4.3.6 Απομείωση Αξίας

Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

Το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση.

4.3.6.1 Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

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

Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο,

(γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή και

(δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

4.3.7 Διαγραφή

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων 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 ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). 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). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18: Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα 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 οντότητα 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 σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

4.3.8 Γνωστοποιήσεις

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) διαθέσεις,
 - (iii) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,
 - (iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - (v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - (vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - (vii) αποσβέσεις,
 - (viii) τις καθαρές 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 οντότητας 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 οντότητες. 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) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οντότητα 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.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 (ε) (iv) μέχρι (vi), η οντότητα 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 βρίσκονται προς διάθεση

και

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

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

4.3.9 Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

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

4.3.10 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ16 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου

- Σύμφωνα με το ΔΛΠ16 οι αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές και αυτές οι προσαρμογές πρέπει να γίνονται με βάση εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. τα πάγια εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσεως και δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή αυτής της αξίας με μόνη εξαίρεση την ανά τετραετία, από την χρήση του 1992, αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο 2065/1992.
- Ενώ κατά το ΔΛΠ 16, τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπως οι φόροι μεταβίβασης και τα συμβολαιογραφικά έξοδα, βαρύνουν το κόστος του παγίου, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα κτήσης των παγίων χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει πως οι αποσβέσεις των παγίων έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και πρέπει να διενεργούνται βάσει των συντελεστών που ορίζει το Π.Δ.100/1998. Αν η περίπτωση ορίσει στην επιχείρηση την χρήση μεγαλύτερων συντελεστών, οι προκύπτουσες πρόσθετες αποσβέσεις δεν απαλλάσσονται φορολογικά, ενώ στην περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών, η οντότητα δεν έχει πλέον το δικαίωμα έκπτωσης των υπολοίπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις. Κατά το ΔΛΠ16 οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εκάστου, την οποία η επιχείρηση προσδιορίζει με βάση εκτιμήσεις της αφού λάβει υπόψη τη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση.
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ16 επιτρέπεται η επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης των παγίων στοιχείων ενώ αν μεταβληθεί ο ρυθμός των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να τροποποιείται. Στον αντίποδα, το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου

εξαιρουμένης της απόσβεσης ορισμένων καινούριων μηχανημάτων που έχουν αποκτηθεί από την 1/1/1998 και έπειτα, η οποία μπορεί να διενεργείται με την φθίνουσα μέθοδο.

- Όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., κατά τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης δεν λαμβάνεται υπόψη η ωφέλιμη ζωή του παγίου και συνεπώς αυτή δεν επανεξετάζεται. Αντιθέτως, κατά το ΔΛΠ16 επιβάλλεται η περιοδική επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου και η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζεται στην περίπτωση που οι προσδοκίες απέχουν σημαντικά από την προηγούμενη βάση των εκτιμήσεων.

4.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

«Λογιστική των κρατικών επιχειρήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»

4.4.1 Εισαγωγή

Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Νοέμβριο του 1982. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).

Τον Μάιο 1999 το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 11. Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2000.

Τον Ιανουάριο 2001 το ΔΛΠ 41, «γεωργία», τροποποίησε την παράγραφο 2. Το τροποποιημένο κείμενο τίθεται σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2003.

Μία Διερμηνεία της ΜΕΔ αφορά το ΔΛΠ 20: Διερμηνεία ΜΕΔ-10: «κρατική υποστήριξη - καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες».

4.4.2 Πεδίο Εφαρμογής

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 αυτό δεν ασχολείται με:

- (α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανάκλουν 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 που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, «γεωργία».

4.4.3 Κρατικές Επιχορηγήσεις

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.

Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

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 εισπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») 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 εισπράξιμη για κάλυψη ήδη αναληφθέντων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, ενώ δεν αναμένεται περαιτέρω κόστος, πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο της περιόδου στην οποία καθίσταται εισπράξιμη, ως έκτακτο στοιχείο εάν αυτό αρμόζει

(βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»).

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να αποβλέπει στην άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την καταχώρηση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η επιχείρηση δικαιούται να την εισπράξει και η εμφάνισή της ως έκτακτο στοιχείο αν αυτό αρμόζει, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατόν μια επιχείρηση να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που προέκυψαν σε προηγούμενη λογιστική περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής καταχωρείται ως έσοδο στη περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα και εμφανίζεται ως έκτακτο στοιχείο αν αυτό αρμόζει, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

4.4.4 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 (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

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.

4.4.5 Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα

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.

Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

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.

4.4.6 Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ

8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»). 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.

4.4.7 Κρατική Υποστήριξη

Από τον ορισμό της πιο πάνω παραγράφου 3, για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της

υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.

Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

4.4.8 Γνωστοποιήσεις

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 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.

4.4.9 Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1984.

4.4.10 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ 20 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου

- Το ΕΓΛΣ δεν λαμβάνει υπόψη την κρατική επιχορήγηση η οποία μπορεί να έχει τη μορφή είτε χαριστικών δανείων, μη νομισματικών στοιχείων, είτε έκπτωσης από τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης .
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η λογιστική καταχώρηση της κρατικής επιχορήγησης για πάγιες επενδύσεις μπορεί να γίνεται είτε στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου είτε σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού ως 'έσοδα επόμενων χρήσεων'. Κατά το ΕΓΛΣ ο πρώτος λογιστικός χειρισμός αγνοείται. Ειδικότερα η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται στο λογαριασμό της Καθαρής Θέσης 41.10 «Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων».
- Επί της απόσβεσης της επιχορήγησης το ΕΓΛΣ θεωρεί την επιχορήγηση ως αποθεματικό είτε το πάγιο δεν αποσβένεται είτε αποσβένεται και η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Κατά το ΔΛΠ 20 η επιχορήγηση αποσβένεται και ανάγεται στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο, είτε η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου αναγνωρίζεται φορολογικά είτε όχι ως εκπεστέα δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Σχετικά με την επιχορήγηση για έξοδα και ζημίες, το ΔΛΠ 20 παρέχει τη δυνατότητα της καταχώρησης της επιχορήγησης είτε ως μείωση του λογαριασμού του εξόδου είτε ως έκτακτο και ανόργανο έσοδο. Κατά το ΕΓΛΣ, αυτού του είδους η επιχορήγηση καταχωρείται σε λογαριασμό των οργανικών εσόδων 74.03 « Ειδικές επιχορηγήσεις- Επιδότησεις»

4.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

«Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»

4.5.1 Εισαγωγή

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1995 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 «κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Μάρτιο του 1984. Μια Διερμηνεία αφορά το ΔΛΠ 23 : Διερμηνεία ΜΕΔ-2: «αρχή της συνέπειας - κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού».

4.5.2 Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Αυτό 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.

4.5.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν δανειακό κόστος, εφόσον αυτές συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Επιπλέον το ΔΛΠ 23 δεν αναγνωρίζει ως κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν είναι αναγνωρισμένο ως υποχρέωση.

4.5.4 Λογιστικός Χειρισμός

Η επιλογή του λογιστικού χειρισμού μεταξύ των δυο προτεινόμενων από το ΔΛΠ 23, της λογιστικής απεικόνισης του κόστους δανεισμού, αφήνεται στην ευχέρεια της επιχείρησης. Η επιλογή της επιχείρησης θα εξαρτηθεί από τον σκοπό που εξυπηρετεί ο δανεισμός.

4.5.4.1 Βασικός Χειρισμός

Κατά τον βασικό χειρισμό. Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

4.5.4.2 Επιτρεπόμενος Εναλλακτικός Χειρισμός

Κατά την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, επιτρέπεται η μεταφορά του κόστους δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού σε αύξηση του κόστους των στοιχείων αυτών, υπό τις εξής προϋποθέσεις:

- Πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τα στοιχεία αυτά.
- Το κόστος δανεισμού που θα προσαυξήσει την αξία των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Εάν η επιχείρηση επιλέξει να εφαρμόσει την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο τότε θα πρέπει :

- Η εν λόγω μέθοδος να ακολουθείται για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που εντάσσονται στην κατηγορία των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού
- Όλα τα κόστη δανεισμού που πληρούν τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης, να κεφαλαιοποιούνται
- Η μέθοδος να εφαρμόζεται με συνέπεια από χρήση σε χρήση

4.5.4.2.1 Κεφαλαιοποίηση του Κόστους Δανεισμού

Στην περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση επιλέξει να χρησιμοποιήσει την εναλλακτική μέθοδο πρέπει να προσδιορίσει το ακριβές ποσό που θα αποδώσει στο κόστος του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού. Εν γένει, η κεφαλαιοποίηση του κόστους των δανείων που δεν θα είχε αναλάβει η επιχείρηση εάν δεν αποκτούσε τα στοιχεία του ενεργητικού, είναι δυνατή. Παρά ταύτα, ο προσδιορισμός του ακριβούς ποσού προς κεφαλαιοποίηση δεν είναι πάντα εύκολος. Ειδικότερα :

- Όταν τα κεφάλαια που δανείστηκε η επιχείρηση προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση ή κατασκευή επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού, τότε

το προς κεφαλαιοποίηση κόστος είναι το συνολικό κόστος αυτών των δανείων.

- Όταν ο δανεισμός της επιχείρησης είναι γενικός και επομένως το κόστος δανεισμού δεν έχει σχέση συνολικά και άμεσα με την κατασκευή του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού, τότε το προς κεφαλαιοποίηση κόστος δανεισμού προσδιορίζεται με συνυπολογισμό του επιτοκίου κεφαλαιοποίησης και του μέσου κόστους δανεισμού.
- Το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης εξάγεται από το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού της επιχείρησης για τα δάνεια που παραμένουν απλήρωτα κατά τη διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων αυτών που λήφθηκαν ειδικά για τη χρηματοδότηση των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού.

$$\frac{(Up.Gen.DaneίουA \times Epitókio) + (Up.Gen.DaneίουB \times Epitókio)}{Up.Gen.DaneίουA + Up.Gen.DaneίουB}$$

- Το μέσο κόστος κατασκευής του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού προκύπτει από τα έξοδα που έχουν γίνει για αυτό και έχουν ως αποτέλεσμα την πληρωμή μετρητών, αφαιρώντας τυχόν ληφθείσες επιχορηγήσεις.

4.5.4.2.2 Ειδικές Περιπτώσεις

- Κατά την περίπτωση όπου η επιχείρηση συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις οικονομικές καταστάσεις θυγατρικών, παρέχεται η δυνατότητα το μέσο επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί για την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, να προκύπτει είτε από το σύνολο των επιχειρήσεων του ομίλου είτε από κάθε επιχείρηση αυτοτελώς.
- Εάν η κατασκευή των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού είναι επιχορηγούμενη, τότε το ποσόν της επιχορήγησης που λαμβάνει η επιχείρηση στη διάρκεια της χρήσης, θα πρέπει να αφαιρείται από το σταθμισμένο κόστος κατασκευής του στοιχείου του ενεργητικού.

- Γενικά, το ποσόν που δανείζεται η επιχείρηση για την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού, δε διατίθεται άμεσα για τον σκοπό της κατασκευής αλλά τοποθετείται προσωρινά μέχρι να έρθει η στιγμή της χρησιμοποίησής του. Σε αυτή την περίπτωση, το έσοδο που προκύπτει από την τοποθέτηση των διαθεσίμων, εκπίπτει από το πραγματοποιηθέν κόστος δανεισμού που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί.
- Όταν το κόστος των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού, όπως αυτό διαμορφώνεται μετά την προσαύξηση του με το αναλογούν κόστος δανεισμού, υπερβαίνει την ανακτήσιμη ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, τότε θα πρέπει να ακολουθούνται οι σχετικές με την μείωση της αξίας των εν λόγω στοιχείων του ενεργητικού, διαδικασίες όπως αυτές περιγράφονται στα Δ.Λ.Π. 2 και Δ.Λ.Π. 36

4.5.4.2.3 Έναρξη Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού

Προκειμένου να αναγνωρισθεί το κόστος δανεισμού σε αύξηση του κόστους των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού, πρέπει να ικανοποιούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- Η πραγματοποίηση των εξόδων που αφορούν το στοιχείο του ενεργητικού είτε με τη μορφή πληρωμών είτε με τη μορφή ανάληψης έντοκων υποχρεώσεων, πρέπει να έχει ήδη ξεκινήσει
- Έχει πραγματοποιηθεί το κόστος δανεισμού
- Έχει συντελεστεί η έναρξη των διαδικασιών αγοράς, κατασκευής ή παραγωγής του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού συμπεριλαμβανομένης της κάθε είδους τεχνικής, διοικητικής ή νομικής εργασίας που είναι απαραίτητη για να ξεκινήσει η φυσική κατασκευή ή παραγωγή του στοιχείου του ενεργητικού.

4.5.4.2.4 Αναστολή Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί. Για όσο διάστημα διαρκεί αυτή η διακοπή, το κόστος πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Η κεφαλαιοποίηση, ωστόσο, του κόστους δανεισμού δεν αναστέλλεται στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- Κατά την διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία.
- Όταν μία προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την προτιθέμενη χρήση ή πώληση του.

4.5.4.2.5 Παύση Κεφαλαιοποίησης του Κόστους Δανεισμού

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του ειδικού περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν ουσιαστικά περατωθεί.

Η διακοπή της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού, ακόμα και στην περίπτωση που υπολείπονται επουσιώδεις διαδικασίες για την ολοκλήρωση του στοιχείου του ενεργητικού, σκοπεύει στη αποτροπή των εσκεμμένων και σκόπιμων καθυστερήσεων από τις επιχειρήσεις προκειμένου να μη διακόψουν την κεφαλαιοποίηση εξόδων που θα έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα.

4.5.4.2.6 Τμηματική Ολοκλήρωση Επιλέξιμου στοιχείου του Ενεργητικού

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ενώ η κατασκευή ενός επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού συνεχίζεται, εν τούτοις ένα μέρος αυτού είναι κατάλληλο προς χρήση, το κόστος δανεισμού που αναλογεί στο ολοκληρωμένο κομμάτι του εν λόγω στοιχείου, παύει να μεταφέρεται στο κόστος του και μεταφέρεται στα αποτελέσματα

της χρήσης. Αυτό ισχύει μόνο υπό τον όρο ότι η έναρξη λειτουργίας και η χρήση του ολοκληρωμένου κομματιού να μην εξαρτάται από την ολοκλήρωση των υπολοίπων τμημάτων.

4.5.5 Γνωστοποιήσεις

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής :

- τη λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού
- το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη περίοδο
- το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση

Αν και το Δ.Λ.Π. 23 αναφέρεται σε «επιτόκιο», ωστόσο, είναι πιθανό κατά τον υπολογισμό του κεφαλαιοποιούμενου κόστους δανεισμού να χρησιμοποιηθούν περισσότερα του ενός επιτόκια. Αυτό μπορεί να συμβεί στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- Όταν οι πηγές χρηματοδότησης περισσότερο του ενός στοιχείων του ενεργητικού που βρίσκονται υπό κατασκευή, δεν είναι κοινές
- Όταν η επιχείρηση συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες ενοποιούνται θυγατρικές που για τον υπολογισμό του κεφαλαιοποιούμενου κόστους δανεισμού των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού τους, έχουν χρησιμοποιήσει διαφορετικά επιτόκια από αυτά που έχουν χρησιμοποιήσει οι υπόλοιπες επιχειρήσεις του ομίλου.

4.5.6 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ23 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου

Η συγκριτική ανάλυση του ΔΛΠ23 με τα ισχύοντα κατά το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.), αναδεικνύει τις παρακάτω ουσιαστικές διαφορές :

- Το Ε.Λ.Π. θεωρεί κοστολογήσιμους μόνο τους τόκους του δανείου που ελήφθη για την κατασκευή ενός συγκεκριμένου παγίου στοιχείου, ενώ τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν και τους τόκους των γενικών δανείων.
- Κατά το Δ.Λ.Π. 23 και τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του κόστους δανεισμού, οι τόκοι βαρύνουν το κόστος των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού και αποσβένονται με τους βάση τους συντελεστές απόσβεσης αυτών των στοιχείων. Σύμφωνα όμως με τον Ν.2190/20 οι τόκοι θεωρούνται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και η απόσβεσή τους γίνεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το πάγιο στοιχείο τέθηκε σε χρήση είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Συνεπώς, τόσο το ύψος του κόστους του παγίου στοιχείου όσο και ο ρυθμός απόσβεσης των κεφαλαιοποιηθέντων τόκων με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. θα διαφέρουν από τα αντίστοιχα υπολογιζόμενα με βάση τα Δ.Λ.Π.
- Ενώ κατά τα Δ.Λ.Π. η κατασκευαστική περίοδος περιλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου μέχρι την ολοκλήρωσή του, το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρεί ότι η κατασκευαστική περίοδος ξεκινάει από την λήψη του δανείου ανεξαρτήτως εάν έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής του παγίου.
- Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν ότι κεφαλαιοποιούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την κατασκευή του συγκεκριμένου παγίου. Σε αντίθεση, τα Δ.Λ.Π. κοστολογούν τους τόκους του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από γενικό ή ειδικό δανεισμό.

4.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

«Άλλα Περιουσιακά Στοιχεία»

4.6.1 Εισαγωγή

Το Δ.Λ.Π. 38 καθορίζει την έννοια, τη λειτουργία και το λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του ενεργητικού. Η τελευταία αναθεώρηση του έγινε το Μάρτιο του 2004 και εφαρμόζεται για όλα τα άυλα στοιχεία που θα αποκτηθούν μετά την 31/03/2004. Ένα μεγάλο μέρος των χειρισμών που επιβάλλει είναι ίδιοι με εκείνους οι οποίοι επιβάλλονται από το πρότυπο που διέπει τα ενσώματα πάγια και πιο συγκεκριμένα από τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 16.

Στο Δ.Λ.Π. 38 αναπτύσσονται αυστηρά κριτήρια αναγνώρισης, δηλαδή οι προϋποθέσεις που πρέπει να ικανοποιηθούν προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί στον Ισολογισμό ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Εκτός των άλλων, αναλύονται οι τρόποι απόκτησης άυλων στοιχείων του ενεργητικού, καθώς και οι λογιστικοί κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση.

Υψίστης σημασίας στοιχείο του Προτύπου είναι η αναφορά στον τρόπο απόσβεσης των άυλων στοιχείων, καθώς επίσης και στους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους υπόκεινται σε μείωση της αξίας τους και οι οποίοι περιγράφονται τόσο από το παρόν Πρότυπο, όσο και από το Δ.Λ.Π. 36.

4.6.2 Σκοπός

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 38 είναι να καθορίσει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται, προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, καθορίζει τον πρότυπο χειρισμό για τη μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

4.6.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. για τον λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του ενεργητικού.

Παρόλα αυτά, στο συγκεκριμένο Πρότυπο, δεν πραγματοποιείται ρύθμιση των περιπτώσεων στοιχείων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό και πραγματεύονται από άλλα Πρότυπα (π.χ απαιτήσεις από φόρους, απαιτήσεις από λήζινγκ ή υπεραξία, καθώς με αυτά τα θέματα ασχολούνται άλλα Πρότυπα).

4.6.4 Εννοιολογική Προσέγγιση

Προτού παρουσιαστούν αναλυτικά οι απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 38 είναι ιδιαίτερης χρησιμότητας θέμα η παράθεση ορισμένων βασικών εννοιών οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω:

Με τον όρο **στοιχεία του ενεργητικού** ορίζονται οι πόροι οι οποίοι:

- ελέγχονται από την επιχείρηση εξαιτίας γεγονότων του παρελθόντος (σημειώνεται ότι ο όρος νομική κατοχή δεν απασχολεί τα Δ.Π.Χ.Π. αλλά μόνο ο έλεγχος των οικονομικών οφελών) και
- από τους οποίους μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Άυλο στοιχείο του ενεργητικού είναι ένα διακριτό, μη νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού, χωρίς φυσική υπόσταση, το οποίο κατέχεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, για να μισθωθεί σε άλλους ή να χρησιμοποιηθεί για διοικητικούς σκοπούς.

Νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού είναι μετρητά τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση, καθώς και στοιχεία του ενεργητικού για τα οποία θα εισπραχθούν συγκεκριμένα ή προκαθορισμένα ποσά χρημάτων. Η διάκριση νομισματικών και μη νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού περιλαμβάνει τα εξής κονδύλια:

Νομισματικά στοιχεία	Μη νομισματικά στοιχεία
Μετρητά	Πάγια στοιχεία
Δάνεια Εισπρακτέα	Αποθέματα
Απαιτήσεις από πελάτες	Επενδύσεις, Συμμετοχές

Έρευνα ορίζεται η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με σκοπό την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης.

Ανάπτυξη ορίζεται η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν την έναρξη εμπορικής παραγωγής ή χρήσης τους. Το Δ.Λ.Π. 38 θέτει ιδιαίτερα αυστηρά

κριτήρια για την αναγνώριση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης τα οποία θα εξεταστούν παρακάτω.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου αντιτίμου που δόθηκε, προκειμένου να αποκτηθεί ένα στοιχείο του ενεργητικού κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχτεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στο πλαίσιο μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

Ενεργός αγορά είναι η αγορά στην οποία:

- τα αντικείμενα συναλλαγής είναι ομοιογενή.
- διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές μπορούν να βρεθούν ανά πάσα στιγμή και
- οι τιμές είναι γνωστές ανά πάσα στιγμή στο κοινό.

4.6.5 Αναγνώριση των Άϋλων στοιχείων του Ενεργητικού

Τα άϋλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, μόνο εάν ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Προκειμένου να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο ως άϋλο στοιχείο του ενεργητικού θα πρέπει να ενσωματώνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου του ενεργητικού.
- Η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο του στοιχείου του ενεργητικού.
- Να αναμένονται οικονομικά οφέλη από το στοιχείο του ενεργητικού.
- Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Προκειμένου να αποσαφηνιστούν τα προαναφερθέντα κριτήρια κρίνεται σκόπιμη η περαιτέρω εννοιολογική και πρακτική διερεύνησή τους.

4.6.5.1 Η έννοια της Αναγνωρισιμότητας

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ότι ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού ικανοποιεί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας όταν:

- Αποτελεί ξεχωριστό στοιχείο, με την έννοια ότι μπορεί να διαχωριστεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, μισθωθεί, ή ανταλλαχθεί είτε μόνο του είτε ως μέρος ενός συμβολαίου στοιχείου του ενεργητικού ή στοιχείου του παθητικού ή
- Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα ανεξάρτητα από το εάν τα δικαιώματα αυτά είναι ξεχωριστά ή μεταβιβάσιμα σε σχέση με την επιχείρηση ή άλλα δικαιώματά της.

Το Δ.Λ.Π. 38 απαιτεί ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού να είναι αναγνωρίσιμο και να είναι σαφώς διακριτό από την υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά επιχειρήσεων και όπως αυτή εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 22.

Η αναγνωρισιμότητα υφίσταται όταν η επιχείρηση μπορεί να ξεχωρίζει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του συγκεκριμένου άυλου στοιχείου του ενεργητικού, από τα οικονομικά οφέλη άλλων στοιχείων του ενεργητικού.

Η διάκριση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, τέλος, μπορεί να πραγματοποιηθεί με άλλους τρόπους, όπως με την ύπαρξη νομικών δικαιωμάτων επί αυτών. Για παράδειγμα, αν στις αγορές ηλεκτρονικών υπολογιστών περιλαμβάνεται και η αγορά λογισμικού προγράμματος, τότε το λογισμικό θα αποτελέσει ξεχωριστό (διακριτό) άυλο στοιχείο του ενεργητικού, στην περίπτωση που μπορεί να στοιχειοθετεί το νομικό δικαίωμα της χρήσης του.

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού είναι δυνατό να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, ακόμα και στην περίπτωση που θα αποδώσει μελλοντικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του ενεργητικού, με την

προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα μπορέσει να απομονώσει τα μελλοντικά οφέλη που θα προκύψουν από το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο.

4.6.5.2 Έλεγχος της Επιχείρησης στο Συγκεκριμένο Στοιχείο του Ενεργητικού

Μια επιχείρηση ασκεί έλεγχο σε ένα στοιχείο του ενεργητικού, όταν συντρέχουν οι ακόλουθοι λόγοι:

- Έχει τη δυνατότητα να λάβει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύπτουν από αυτό
- Έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει άλλους να επωφεληθούν από αυτά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Ο έλεγχος ασκείται, τις περισσότερες περιπτώσεις, μέσω νομικών δικαιωμάτων (copyrights) τα οποία μπορούν να σταθούν ως αποδεικτικό στοιχείο σε δικαστικές αγωγές. Εντούτοις, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες ο έλεγχος δεν κατοχυρώνεται νομικά, όπως για παράδειγμα, έξοδα με τα οποία έχουν εξευρεθεί εναλλακτικές παραγωγικές διαδικασίες ή know how, που η επιχείρηση διατηρεί απόρρητα.

4.6.5.3 Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη

Η αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών οφελών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης της επιχείρησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού. Με την αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 38 το συγκεκριμένο κριτήριο συμπεριλήφθηκε στους παράγοντες για την αρχική αναγνώριση.

Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα μελλοντικών οικονομικών οφελών μπορεί να είναι τα έσοδα ή η μείωση εξόδων που θα προκύψουν από την πώληση αγαθών, που παράγονται με τη χρήση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού (τα έξοδα ανάπτυξης για ένα νέο προϊόν θα φέρουν έσοδα από τις πωλήσεις του προϊόντος, ενώ η χρήση κάποιων πνευματικών δικαιωμάτων μπορεί να μειώσει τα έξοδα παραγωγής).

4.6.5.4 Δυνατότητα Αξιόπιστης Αποτίμησης

Η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού αποτελεί προϋπόθεση προκειμένου να αποδοθεί σε αυτό αξία και να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει διάφορους τρόπους μέτρησης του κόστους ανάλογα με τον τρόπο κτήσης του στοιχείου. Θέτει ωστόσο, ως κοινό παρονομαστή το γεγονός ότι η αρχική μέτρηση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνεται στο κόστος του.

4.6.6 Αρχική Αναγνώριση των Άυλων στοιχείων του Ενεργητικού

Οι εναλλακτικοί τρόποι απόκτησης άυλων στοιχείων του ενεργητικού, όπως και ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται το κόστος κτήσης για κάθε περίπτωση εξετάζονται στη συνέχεια.

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει αυστηρά ότι η αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνεται στο κόστος. Με βάση την αναθεώρησή του, για την αρχική αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού επιβάλλονται τα εξής:

- Είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Για το σκοπό αυτό, η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει σε συχνές εκτιμήσεις αυτής της πιθανότητας, χρησιμοποιώντας λογικές και υποστηρίξιμες υποθέσεις οι οποίες αντιπροσωπεύουν τις εκτιμήσεις της διοίκησης σχετικά με τις οικονομικές συνθήκες που θα ισχύουν για όλη την ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.

- Το κόστος μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Συγκεκριμένα εξετάζονται οι παρακάτω μορφές απόκτησης:

- Μεμονωμένη αγορά
- Απόκτηση κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων
- Απόκτηση με την κρατική επιχορήγηση
- Απόκτηση με ανταλλαγή
- Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία του ενεργητικού

Σημειώνεται ότι η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να αναγνωρίζεται ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, διότι δεν αποτελεί ένα διακριτό οικονομικό πόρο ελεγχόμενο από την επιχείρηση και ο οποίος μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Μια τέτοια υπεραξία προκύπτει στην περίπτωση που πραγματοποιούνται έξοδα με σκοπό να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτά δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο να ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π. 38.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η φήμη και η πελατεία της ίδιας της επιχείρησης, η οποία δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, με δεδομένο ότι το κόστος της δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει κατά πόσο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο προαναφερθέν στοιχείο, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

4.6.6.1 Μεμονωμένη Κτήση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Η μεμονωμένη κτήση άυλων στοιχείων του ενεργητικού δε διαφέρει σε τίποτα από τις κτήσεις των ενσώματων παγίων. Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ότι το κόστος τους αποτελείται από την τιμή αγοράς, η οποία προσαυξάνεται από κάθε άμεσα σχετιζόμενο με την απόκτησή τους έξοδο (π.χ. εισαγωγικοί δασμοί, μη επιστρεπτέοι φόροι).

Όταν, η εξόφληση του αγοραζόμενου στοιχείου πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο ο οποίος ξεπερνά τα συνήθη πιστωτικά όρια, τότε θα πρέπει να

γίνεται και υπολογισμός των τόκων. Οι τόκοι αυτοί θα πρέπει, με βάση τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 23, να μεταφέρονται είτε στα αποτελέσματα της χρήσης είτε να προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του στοιχείου.

4.6.6.2 Απόκτηση Μέσω Ενοποίησης Επιχειρήσεων

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων θα πρέπει να αναγνωρίζεται εφόσον ικανοποιούνται τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 26.6.

Η αναγνώριση του στοιχείου είναι ανεξάρτητη από το εάν εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγορασθείσας επιχείρησης. Η περίπτωση αυτή θα πρέπει πάντοτε να εξετάζεται σε συνάρτηση με τα οριζόμενα στο Δ.Π.Χ.Π. 3.

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησής τους. Το Δ.Λ.Π. 38 προτείνει τις εξής μεθόδους για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας:

- Χρησιμοποίηση τιμών όπως διαμορφώνονται στην ελεύθερη αγορά όπου αυτό είναι εφικτό. Για ορισμένα άυλα στοιχεία του ενεργητικού είναι δυνατή η ύπαρξη ελεύθερης αγοράς, όπου μπορεί να καθορίζεται η τιμή τους. Η πιο κατάλληλη τιμή που μπορεί να χρησιμοποιηθεί είναι η τρέχουσα τιμή πώλησης.
- Χρησιμοποίηση μιας εύλογης τιμής. Στην περίπτωση κατά την οποία δεν υφίσταται μια ελεύθερη ενεργός αγορά, όπου μπορεί να καθοριστεί μια τιμή, τότε το κόστος μπορεί να προσδιοριστεί ως το ποσό που η επιχείρηση θα διέθετε την ημερομηνία εξαγοράς (της επιχείρησης) για το άυλο στοιχείο του ενεργητικού σε μια εύλογη τιμή. Για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη πρόσφατες συναλλαγές με παρόμοια στοιχεία του ενεργητικού.
- Χρησιμοποίηση ειδικών μεθόδων προσδιορισμού της εύλογης αξίας. Ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει ειδική τεχνογνωσία για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, όπως η χρήση πολλαπλασιαστών που αντανακλούν τρέχουσες

αγοραίες συναλλαγές σε ορισμένα μεγέθη τα οποία προσδιορίζουν την αποδοτικότητα του άυλου στοιχείου (όπως τα έσοδα, τα μερίδια αγοράς, το λειτουργικό κέρδος) ή που προεξοφλούν εκτιμώμενες μελλοντικές καθαρές ταμειακές ροές από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

Όταν δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά για ένα άυλο πάγιο, το κόστος με το οποίο θα αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι τέτοιο, ώστε να μη δημιουργεί αρνητική υπεραξία (negative goodwill).

Στην περίπτωση κατά την οποία το άυλο στοιχείο του ενεργητικού δεν είχε αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, θα εμφανιστεί στις ενοποιημένες καταστάσεις αρκεί να ικανοποιούνται οι συνθήκες αναγνώρισης.

Όταν, κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων ένα άυλο πάγιο δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το εν λόγω στοιχείο δεν θα αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αλλά θα συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

Με τον όρο καθαρά εμπορική συναλλαγή νοείται η συναλλαγή που διενεργείται μεταξύ δύο μερών τα οποία είναι πρόθυμα να συμμετάσχουν σε αυτή και έχουν πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

4.6.6.3 Απόκτηση Άυλου Στοιχείου με Κρατική Επιχορήγηση

Υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι ενός ενδεικτικού ποσού ή με μια κρατική επιχορήγηση.

Αυτό συμβαίνει, όταν μια κυβέρνηση μεταβιβάζει σε μια επιχείρηση άυλα στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία σχετίζονται κυρίως με άδειες χρήσης (όπως άδειες χρήσης αεροδρομίων, άδειες ραδιοφώνου ή τηλεόρασης ή άδειες τηλεπικοινωνιών).

Στην περίπτωση αυτή, μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει να αναγνωρίσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού είτε σε μια εύλογη αξία είτε σε μια ενδεικτική αξία (όπως ορίζει εναλλακτικά το Δ.Λ.Π. 20).

Αξίζει να σημειωθεί ότι για να αναγνωριστεί ένα άυλο πάγιο θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις αναγνώρισης που περιγράφηκαν στην παράγραφο 26.5.

4.6.6.4 Απόκτηση με Ανταλλαγή Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να αποκτηθεί και με ανταλλαγή άλλων στοιχείων του ενεργητικού (άυλων ή ενσώματων). Το Δ.Λ.Π 38 διακρίνει δύο περιπτώσεις:

Ανταλλαγή ανόμοιων στοιχείων του ενεργητικού

Το κόστος, στην περίπτωση αυτή, μετράται στην εύλογη αξία του στοιχείου του ενεργητικού που δίνεται, συν τα τυχόν μετρητά που δόθηκαν για την ολοκλήρωση της συναλλαγής και συνεπώς το άυλο πάγιο που λαμβάνεται εμφανίζεται στην εύλογη αξία του. Τότε, το κέρδος (ή η ζημία) που προκύπτει από τη συναλλαγή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Ανταλλαγή όμοιων στοιχείων του ενεργητικού

Υπάρχει μια σπάνια περίπτωση όπου ανταλλάσσονται όμοια στοιχεία του ενεργητικού, όποτε κανένα κέρδος (ή ζημία) από τη συναλλαγή δεν αναγνωρίζεται. Το πάγιο θα αναγνωρίζεται με τη λογιστική αξία του παγίου που δόθηκε ως αντάλλαγμα.

4.6.6.5 Εσωτερικά Δημιουργούμενα Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού (Ιδιοπαραγωγή)

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου στοιχείου περιλαμβάνει τα έξοδα που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν πάνω σε μια λογική και συνεπή βάση. Το κόστος περιλαμβάνει κατά περίπτωση:

- Τις δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται στη δημιουργία του άυλου υλικού.
- Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στη διαδικασία δημιουργίας του άυλου παγίου.

- Κάθε έξοδο το οποίο είναι άμεσα αποδοτέο στη δημιουργία του άυλου παγίου (π.χ. αμοιβές για κατοχύρωση ενός νομικού δικαιώματος, απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του στοιχείου).
- Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για τη δημιουργία του στοιχείου και μπορούν να κατανεμηθούν, πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση, στο στοιχείο (π.χ. κατανομή απόσβεσης παγίων, ασφαλίσεων και ενοικίων).

Τα κατωτέρω δε συνθέτουν το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου στοιχείου του ενεργητικού:

- Έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα εκτός και αν τα έξοδα αυτά μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία για χρήση του άυλου παγίου.
- Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές πριν το άυλο πάγιο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση του.
- Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού προκειμένου να τεθεί σε λειτουργία το άυλο πάγιο στοιχείο.

Σε ορισμένες περιπτώσεις διενεργούνται έξοδα με σκοπό να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτά δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης. Τέτοια έξοδα περιγράφονται συχνά ως συμβάλλοντα σε εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, διότι δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση που μπορεί να μετράται αξιόπιστα στο κόστος.

Το Δ.Λ.Π. 38 δέχεται την άποψη, ότι έξοδα σε εσωτερικά δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και παρόμοια στοιχεία, δε μπορούν να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία, επομένως, δεν αναγνωρίζονται ως εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

Το Δ.Λ.Π 38 καθορίζει δύο στάδια τα οποία απαιτούνται για την ανάπτυξη ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου στοιχείου:

- Το στάδιο της έρευνας

- Το στάδιο της ανάπτυξης

4.6.6.5.1 Στάδιο Έρευνας

Ο γενικός κανόνας που ισχύει είναι ότι όλα τα έξοδα που γίνονται κατά τη φάση της έρευνας, αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης και μόνο τα έξοδα που αφορούν το στάδιο ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Όταν όμως, τα δύο στάδια δε μπορούν να διαχωριστούν με σαφήνεια, τότε όλα τα έξοδα που μπορεί να προκύψουν κατά την ανάπτυξη του άυλου παγίου στοιχείου, θα αναγνωριστούν στα αποτελέσματα ως έξοδα.

Παραδείγματα εξόδων έρευνας είναι τα έξοδα για την εξεύρεση νέας τεχνογνωσίας, εύρεση εφαρμογών για τυχόν νέα ευρήματα ή εξεύρεση εναλλακτικών λύσεων για προϊόντα, πρώτες ύλες ή υπηρεσίες.

Ορίζεται ρητά ότι απαγορεύεται έξοδα που πριν την αναγνώριση του άυλου παγίου είχαν αναγνωριστεί ως έξοδα στα αποτελέσματα, να κεφαλαιοποιηθούν μετά την αναγνώριση.

Το κόστος του άυλου παγίου αποτελείται από τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την ανάπτυξη του από την ημερομηνία που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης και μετά.

4.6.6.5.2 Στάδιο Ανάπτυξης

Το στάδιο της ανάπτυξης ως μεταγενέστερο από το στάδιο της έρευνας, παρέχει στην επιχείρηση τη δυνατότητα να μπορεί να αποδείξει βάσιμα ότι θα δημιουργηθεί ένα άυλο πάγιο.

Κατά τη διαδικασία ανάπτυξης, επίσης, φαίνεται πιο καθαρά ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο δημιουργείται προκειμένου να αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Για τον προσδιορισμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών από το άυλο πάγιο χρησιμοποιούνται οι διαδικασίες που ορίζει το Δ.Λ.Π. 36.

Προκειμένου να αναγνωριστούν τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της ανάπτυξης ως άυλο πάγιο, η επιχείρηση θα πρέπει να μπορεί να αποδείξει σωρευτικά τα εξής:

- Την τεχνική δυνατότητα να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, έτσι ώστε τελικά αυτό να διατεθεί για πώληση ή χρήση.
- Την πρόθεση να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο, προκειμένου να διατεθεί για πώληση ή χρήση.
- Τη δυνατότητα χρήσης ή πώλησης του άυλου στοιχείου.
- Τον τρόπο με τον οποίο θα προκύψουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Θα πρέπει να αποδειχθεί, ανάμεσα στα άλλα, η ύπαρξη αγοράς για το προϊόν που παράγει το άυλο πάγιο ή στην περίπτωση που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί εσωτερικά, τη χρησιμότητα του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.
- Τη διαθεσιμότητα επαρκών τεχνικών, οικονομικών ή άλλων πόρων οι οποίοι θα βοηθήσουν να ολοκληρωθεί και να διατεθεί ή να χρησιμοποιηθεί το άυλο στοιχείο του ενεργητικού.
- Τη δυνατότητα αξιόπιστης μέτρησης των εξόδων που θα αποδοθούν στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης του (π.χ. με επαρκές σύστημα κοστολόγησης).

Παραδείγματα εξόδων ανάπτυξης είναι:

- Ο σχεδιασμός, η κατασκευή και ο έλεγχος πρωτοτύπων πριν την έναρξη της πλήρους παραγωγής.
- Ο σχεδιασμός νέων εργαλείων, συσκευών, πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία.
- Ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

4.6.6.6 Αναγνώριση Ενός Εξόδου

Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να χρησιμοποιούνται έξοδα για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια επιχείρηση, αλλά δεν δημιουργείται κάποιο άυλο πάγιο. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, όταν αυτά πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα εξόδων που αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, αποτελούν:

- Έξοδα σε δραστηριότητες εκκίνησης (κόστος εκκίνησης), εκτός από την περίπτωση κατά την οποία τα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται στο κόστος του στοιχείου των ενσώματων παγίων (σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.16).
- Έξοδα για εκπαιδευτικές δραστηριότητες.
- Έξοδα για δραστηριότητες προώθησης και διαφήμισης.
- Έξοδα για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 38 δεν αποκλείει την αναγνώριση μιας προπληρωμής ενός στοιχείου του ενεργητικού, όταν η πληρωμή για την παράδοση των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

4.6.6.7 Μεταγενέστερες Δαπάνες

Οποιοδήποτε έξοδο πραγματοποιηθεί σε σχέση με κάποιο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης. Εξαίρεση αποτελούν οι περιπτώσεις στις οποίες:

- Τα έξοδα αποτελούν προσαύξηση του κόστους ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης (σύμφωνα με τα προαναφερθέντα).
- Πρόκειται για άυλο στοιχείο που αποκτήθηκε από την εξαγορά άλλης επιχείρησης και το οποίο λόγω του γεγονότος ότι δεν μπορεί να αναγνωριστεί από μόνο του, θα συμπεριληφθεί στην υπεραξία της επιχείρησης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα μεταγενέστερα έξοδα θα προσαυξήσουν το κόστος του άυλου παγίου όταν και μόνο όταν:

- Είναι πιθανό ότι τα έξοδα αυτά θα προσαυξήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα αποφέρει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού και

- Τα έξοδα αυτά μπορούν να μετρηθούν και να αποδοθούν αξιόπιστα στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού.

Μεταγενέστερες δαπάνες, οι οποίες σχετίζονται με ένα αναγνωρισμένο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, αναγνωρίζονται ως έξοδα, στην περίπτωση που η πραγματοποίηση των εξόδων αυτών απαιτείται προκειμένου να διατηρήσουν το άυλο πάγιο στο αρχικά εκτιμηθέν πρότυπο της απόδοσής του.

Η φύση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού είναι τέτοια που δυσχεραίνει τη δυνατότητα προσδιορισμού, αν τα έξοδα που πραγματοποιούνται ενισχύουν την αξία του άυλου παγίου ή διατηρούν τα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση από αυτά τα στοιχεία. Είναι δύσκολο, επίσης, να αποδίδονται οι μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα συγκεκριμένο άυλο πάγιο.

Ως συνέπεια των προαναφερθέντων, καθίσταται κατανοητό ότι, σπανίως θα πραγματοποιούνται δαπάνες είτε μετά την αρχική αναγνώριση ενός αγορασμένου άυλου παγίου είτε μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου.

4.6.7 Αποτίμηση Άυλων στοιχείων του Ενεργητικού μετά την Αρχική Αναγνώριση

Η ενότητα αυτή παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με το Πρότυπο που διέπει τα ενσώματα στοιχεία του ενεργητικού (Δ.Λ.Π. 16).

4.6.7.1 Μέθοδοι Αποτίμησης Μετά την Αρχική Αναγνώριση

Μετά την αρχική αναγνώριση, η επιχείρηση έχει μια από τις ακόλουθες δύο επιλογές:

- Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα πρέπει να εμφανίζεται στην αξία κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του.

- Το άυλο στοιχείο του ενεργητικού εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι η εύλογη αξία του άυλου παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του.

Όταν ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αναπροσαρμόζεται, τότε όλα τα άλλα στοιχεία του ενεργητικού της κατηγορίας του θα πρέπει, ακόμη, να αναπροσαρμόζονται εκτός από την περίπτωση που δεν υπάρχει ενεργός αγορά για τα στοιχεία αυτά.

Όταν ένα άυλο πάγιο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων παγίων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, διότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό, τότε το άυλο πάγιο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του μείον κάθε συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημιά από μείωση της αξίας του.

Στην περίπτωση, τέλος, που η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου παγίου δεν μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά, τότε η λογιστική αξία του άυλου παγίου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με παραπομπή στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερη συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημιά από μείωση της αξίας του.

Σε ότι αφορά τη λογιστική των αναπροσαρμογών ακολουθούνται οι ίδιες διαδικασίες που προβλέπονται για τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού (Δ.Λ.Π. 16).

4.6.7.2 Απόσβεση Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Ως απόσβεση ορίζεται η συστηματική κατανομή της αποσβέσιμης αξίας του άυλου παγίου στα έτη της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του. Η κατανομή θα πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να αντικατοπτρίζει τον τρόπο με τον οποίο λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από την επιχείρηση. Αν δεν μπορεί κάτι τέτοιο να γίνει αξιόπιστα, τότε θα πρέπει να ακολουθείται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.

Ως αποσβέσιμη αξία ορίζεται η αξία κτήσης του παγίου στοιχείου (βασικός χειρισμός) ή η αναπροσαρμοσμένη αξία (εναλλακτικός χειρισμός) μείον την υπολειμματική αξία.

Για τον προσδιορισμό της αποσβέσιμης και της υπολειμματικής αξίας του άυλου παγίου είναι απαραίτητο να έχει εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή του.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38, όπως ίσχυε πριν την αναθεώρησή του, η ωφέλιμη ζωή του παγίου δε θα πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ωστόσο, και όταν η επιχείρηση μπορεί να στηρίξει κάτι τέτοιο, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να υπερβαίνει τα 20 έτη.

Μετά την πρόσφατη αναθεώρηση του Δ.Λ.Π 38, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή του παγίου μπορεί να προσδιοριστεί ή όχι. Στην περίπτωση που μπορεί να προσδιοριστεί, η επιχείρηση θα πρέπει να προσδιορίζει το χρονικό διάστημα της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου (ή τις μονάδες παραγωγής αν χρησιμοποιείται για παραγωγή).

Στην αντίθετη περίπτωση, η επιχείρηση θα θεωρήσει ότι το άυλο πάγιο δεν έχει προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή, όταν με βάση την εκτίμηση όλων των δυνατών παραγόντων, δεν προβλέπεται να υπάρχει χρονικός περιορισμός στις καθαρές ταμειακές εισροές που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, το άυλο πάγιο δεν αποσβένεται αλλά υπόκειται σε έλεγχο μείωσης της αξίας του.

Το Δ.Λ.Π 38 με τον όρο απροσδιόριστη δεν εννοεί απερίοριστη. Ο ορισμός της διάρκειας ως απροσδιόριστη προκύπτει από την υπάρχουσα κατάσταση του στοιχείου του ενεργητικού και δεν καλύπτει τυχόν μελλοντικές επεμβάσεις ή προσθήκες που θα αυξήσουν την ωφέλιμη ζωή του.

Η αρχική, επομένως, υπόθεση του Προτύπου πριν την αναθεώρηση, ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι πάντα προσδιορισμένη και μάλιστα στα 20 έτη, δεν ισχύει μετά την αναθεώρηση του. Η επιχείρηση θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να διακρίνει αν η ωφέλιμη ζωή είναι προσδιορισμένη ή όχι. Παράγοντες που επηρεάζουν τον προσδιορισμό ή όχι της ωφέλιμης ζωής είναι η αναμενόμενη χρήση του άυλου παγίου, οι τεχνολογικές ή τεχνικής φύσεως απαξιώσεις, οι κινήσεις των ανταγωνιστών ή εάν η ωφέλιμη ζωή του άυλου παγίου εξαρτάται από άλλα στοιχεία ενεργητικού.

Η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης, τέλος, πρέπει να εξετάζονται σε κάθε έτος και να τροποποιούνται όταν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή αλλάζει σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Στην περίπτωση αυτή οι αλλαγές θα πρέπει να αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8.

Στην περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού προκύπτει από συμβατικά ή άλλα δικαιώματα, τότε η περίοδος απόσβεσης του μπορεί

να είναι μικρότερη ανάλογα με την περίοδο κατά την οποία αναμένεται να γίνει η χρήση του παγίου. Αν πρόκειται για συμβατικό ή άλλο δικαίωμα που μεταβιβάζεται για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και υπόκεινται σε ανανέωση, τότε η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου του ενεργητικού θα συμπεριλαμβάνει και τις περιόδους ανανέωσης. Αυτό θα συμβαίνει μόνο εάν υπάρχουν σαφή στοιχεία ότι η ανανέωση πρόκειται να επιτευχθεί.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού με προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή υποτίθεται ότι θα είναι μηδενική, εκτός:

- Αν ένας τρίτος έχει δεσμευτεί να αγοράσει το άυλο πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του
- Υπάρχει ενεργός αγορά για το άυλο πάγιο και:
 - η υπολειμματική του αξία μπορεί να προσδιοριστεί σε σχέση με μια ενεργό αγορά.
 - είναι πιθανό μια ενεργός αγορά να υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

4.6.7.3 Αναπροσαρμογή Άυλων Στοιχείων του Ενεργητικού

Εκτός από το αναπόσβεστο κόστος, το άυλο στοιχείο του ενεργητικού μπορεί εναλλακτικά να παρουσιαστεί στην αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η αναπροσαρμοσμένη αυτή αξία, είναι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές από μείωση της αξίας.

Η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει σε αναπροσαρμογές των αυλών παγίων της μόνο όταν υπάρχει μια ενεργός αγορά, κάτι το οποίο δεν είναι απαραίτητο για τα ενσώματα πάγια.

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση επιλέξει τον εναλλακτικό τρόπο χειρισμού, τότε η αναπροσαρμογή θα πρέπει να γίνεται τακτικά, έτσι ώστε το υπόλοιπο της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού να μη διαφέρει ουσιαστικά από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Επιπλέον, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία άυλων παγίων του ενεργητικού και όχι μόνο ένα πάγιο της κατηγορίας αυτής.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, θεωρείται ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για τα ακόλουθα:

- Σήματα
- Τίτλους περιοδικών και εφημερίδων
- Δικαιώματα μουσικής και ταινιών
- Πατέντες

Ουσιαστικά πρόκειται για άυλα πάγια τα οποία είναι μοναδικά για κάθε επιχείρηση. Ενεργός αγορά υπάρχει, αντίθετα, για:

- Άδειες ταξί
- Άδειες ψαρέματος
- Ποσοτώσεις που αφορούν άδειες παραγωγής συγκεκριμένων ποσοτήτων.

Στην περίπτωση που κατά την αναπροσαρμογή προκύψει αύξηση της αξίας του άυλου παγίου, τότε η αύξηση αυτή θα πρέπει να εμφανιστεί στα ίδια κεφάλαια ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής». Αν αυτή η αύξηση, ωστόσο, αντιστρέφει μια προηγούμενη ζημιά από μείωση της αξίας, τότε θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο. Αν δε, η αύξηση είναι μεγαλύτερη από το ποσό που θα αναγνωριστεί ως έσοδο, τότε το υπερβάλλον ποσό θα αναγνωριστεί ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής».

Το αντίθετο ισχύει όταν προκύψει μείωση της αξίας του άυλου παγίου, οπότε η μείωση αυτή αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα. Αν η μείωση ωστόσο, αντιστρέφει μια προηγούμενη αύξηση που αναγνωρίστηκε ως «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής», τότε θα πρέπει να εξαλειφθεί πρώτα το αποθεματικό και στη συνέχεια, αν υπάρχει υπόλοιπο, το εναπομείναν να αναγνωριστεί ως έξοδο χρήσης.

Το σύνολο του λογαριασμού «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» μεταφέρεται απευθείας στα «Κέρδη εις νέον» είτε περιοδικά με τη χρήση του παγίου στοιχείου είτε κατά την πώληση ή απόσυρσή του. Η αναγνώριση στα «Κέρδη εις νέον» δε γίνεται μέσα από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

4.6.7.4 Ζημιές Λόγω Μείωσης της Αξίας

Οι προϋποθέσεις και οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τυχόν μειώσεις της αξίας των παγίων στοιχείων του ενεργητικού, περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 36. Το Πρότυπο αυτό, ενώ καθόριζε ότι για συγκεκριμένα πάγια η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό τους τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους είτε συντρέχει περίπτωση μείωσης της αξίας του είτε όχι, με βάση την αναθεώρηση του θα πρέπει να προβαίνει σε αναθεώρηση μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις για κάτι τέτοιο.

Ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού και η αναγνώριση τυχόν ζημιών λόγω μείωσης της αξίας διενεργούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36. Ζημιά λόγω μείωσης της αξίας υπάρχει όταν το αναπόσβεστο ποσό του παγίου είναι μεγαλύτερο από το ανακτήσιμο ποσό, οπότε θα πρέπει να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα της χρήσης. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της ανακτήσιμης αξίας, η οποία συνήθως προκύπτει από την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών που δημιουργούνται από τη χρήση του παγίου.

Με την αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται αλλά υπόκεινται σε έλεγχο για τυχόν μείωση της αξίας τους σε τακτά χρονικά διαστήματα. Θα πρέπει, επίσης, να γίνεται αναθεώρηση της απροσδιόριστης ωφέλιμης ζωής για τα άυλα αυτά πάγια, προκειμένου να διαπιστώνεται σε κάθε χρήση, αν ισχύουν οι λόγοι για τους οποίους η ωφέλιμη ζωή δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο προκύψει ότι το κριτήριο σχετικά με τον απροσδιόριστο χαρακτήρα της ωφέλιμης ζωής, παύει να ισχύει, τότε η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης (σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.8).

4.6.7.5 Αποσύρσεις και Διαθέσεις

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να διαγράφεται από τον Ισολογισμό κατά την πώληση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τυχόν κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση ενός άυλου παγίου προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης

και της λογιστικής αξίας του άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Το κέρδος ή η ζημιά εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

4.6.8 Γνωστοποιήσεις

Βασικό στοιχείο των γνωστοποιήσεων είναι η διάκριση μεταξύ των εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού και των λοιπών άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού.

4.6.8.1 Κυριότερες Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιήσει αναλυτικά στοιχεία όπως η ωφέλιμη ζωή, οι μέθοδοι απόσβεσης, οι λογιστικές αξίες, οι αποσύρσεις και διαθέσεις, οι αυξήσεις ή μειώσεις της αξίας και τα ποσά των αποσβέσεων των άυλων παγίων.

Για κάθε κατηγορία άυλων παγίων, επιπλέον, θα πρέπει να περιλαμβάνονται και συμφωνίες της λογιστικής αξίας στην έναρξη της χρήσης με αυτή της λήξης και να αναλύονται:

- Αν οι ωφέλιμες ζωές των άυλων στοιχείων του ενεργητικού μπορούν να προσδιοριστούν ή όχι και στην περίπτωση που μπορούν να προσδιοριστούν, τους συντελεστές και τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε.
- Προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση αυτών από εσωτερική ανάπτυξη και αυτών από ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Αποσύρσεις και διαθέσεις.
- Αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης που προκύπτουν από αναπροσαρμογές και από ζημιές λόγω μείωσης της αξίας αναγνωριζόμενες ή αναστρεφόμενες κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π 36.

- Ζημιές λόγω μείωσης της αξίας που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης κατά τη διάρκεια της χρήσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36.
- Ζημιές λόγω μείωσης της αξίας αναστρεφόμενες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης κατά τη διάρκεια της χρήσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36.
- Απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- Καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που ανακύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής επιχείρησης.
- Άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Μια επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε μια λογιστική εκτίμηση, το οποίο έχει μια ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή που αναμένεται να έχει μια ουσιώδη επίδραση σε μεταγενέστερες χρήσεις. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- Στην περίοδο απόσβεσης
- Στη μέθοδο απόσβεσης
- Στην υπολειμματική αξία

Ακόμη, θα πρέπει να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους ένα πάγιο θα αποσβένεται σε χρονικές περιόδους πάνω από 20 έτη και τους παράγοντες που λήφθηκαν υπόψη για την απόφαση αυτή.

Σημαντικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού, θα πρέπει να περιγράφονται εξατομικευμένα και να γνωστοποιείται η λογιστική αξία και η απομένουσα περίοδος απόσβεσης αυτών.

Για άυλα πάγια που αποκτήθηκαν από κρατική επιχορήγηση, πρέπει να γνωστοποιείται η εύλογη αξία με την οποία αρχικά αναγνωρίστηκαν, η λογιστική αξία τους, καθώς επίσης και αν απεικονίζονται σύμφωνα με τον βασικό ή τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό για τη μεταγενέστερη αποτίμηση.

Αν άυλα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, τότε είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται κατά κατηγορία άυλων στοιχείων του ενεργητικού :

- Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής.

- Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων του ενεργητικού
- Η λογιστική αξία που θα είχε συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, αν είχαν απεικονιστεί τα αναπροσαρμοσμένα άυλα στοιχεία του ενεργητικού, σύμφωνα με τον βασικό χειρισμό (δηλαδή στο κόστος κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας).
- Το ποσό του λογαριασμού «Αποθεματικό Αναπροσαρμογής» που αφορά τα άυλα πάγια κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης, τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσης και οιοδήποτε περιορισμό στη διανομή του αποθεματικού αναπροσαρμογής στους μετόχους.

Τέλος, θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης, τα οποία αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

4.6.9 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ38 και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου

Οι κυριότερες διαφορές είναι οι εξής :

§ Όσον αφορά στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού, κατά τα οριζόμενα στο Ε.Γ.Λ.Σ στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνεται και η υπεραξία. Στα Δ.Π.Χ.Π. η υπεραξία εμφανίζεται εντελώς ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις και πρέπει να εξετάζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22, ενώ, ακόμη, δεν πραγματεύεται μαζί με άυλα στοιχεία του ενεργητικού. Αναφορικά με τα υπόλοιπα άυλα πάγια αυτά θα πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση.

§ Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται στον Ισολογισμό.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται τα έξοδα τα οποία γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα – μεγαλύτερο του ενός έτους – και

για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά. Η απόσβεση τους γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 τα έξοδα αυτά θα πρέπει να εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Τα Δ.Π.Χ.Π. περιέχουν σαφή διάταξη σύμφωνα με την οποία σε ορισμένες περιπτώσεις πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρά το γεγονός ότι θα αποφέρουν σημαντικά οφέλη, δεν οδηγούν στην απόκτηση ή δημιουργία κανενός άυλου ή άλλου παγίου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο να ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης. Τα έξοδα αυτών των περιπτώσεων θα πρέπει να μεταφέρονται άμεσα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Το Δ.Λ.Π.38 αναφέρει τέτοιου είδους έξοδα όπως:

- Έξοδα ερευνών
- Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης (εκτός εάν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτήσης ενσώματων παγίων π.χ. συμβολαιογραφικά, φόρος μεταβίβασης ακινήτων κ. λπ.).
- Έξοδα αναδιοργάνωσης ή επανεγκατάστασης.
- Έξοδα προβολής και διαφήμισης.
- Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού

Οι περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις, συνεπώς, θα πρέπει κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. να αναλύσουν προσεκτικά τους λογαριασμούς που υπεισέρχονται στο σχετικό κονδύλι.

§ Σχετικά με τα Έξοδα Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων, χρίζει ιδιαίτερης προσοχής η Διερμηνεία 17 (S.I.C. 17), σύμφωνα με την οποία τα έξοδα μιας συναλλαγής η οποία επηρεάζει τα ίδια κεφάλαια, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως μια μείωση των ιδίων κεφαλαίων και να είναι απαλλαγμένα από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

Στη συγκεκριμένη Διερμηνεία, εμπίπτουν όλα τα εξωτερικά έξοδα τα οποία δε θα είχαν πραγματοποιηθεί χωρίς την πραγματοποίηση της συναλλαγής που μεταβάλλει τα ίδια κεφάλαια.

Έχοντας ως βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα αυτής της μορφής, αναγνωρίζονται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα και τμηματικά σε μια πενταετία.

4.7 Η πορεία της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ΕΕ και στην Ελλάδα

Το πρώτο ουσιαστικό βήμα προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έγινε τη δεκαετία του 1980 με την έκδοση της 4^{ης} και 7^{ης} κοινοτικής οδηγίας περί ετησίων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αντίστοιχα. Η Ελλάδα αποκρίθηκε στις εν λόγω οδηγίες ενσωματώνοντάς τις στον εταιρικό νόμο 2190/1920.

Στις 23 και 24 Μαρτίου του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας διαπιστώνει ότι η 4^η και 7^η κοινοτική οδηγία δεν είναι ικανές να υπηρετήσουν τον στόχο της επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ούτε εκείνον της βελτίωσης της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιριών.

Εντός αυτού το πλαισίου των προβληματισμών, η Ευρωπαϊκή Ένωση στις 13 Ιουνίου δημοσίευσε την ανακοίνωσή της «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία», με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί, το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εισηγμένων σε χρηματιστήριο εταιριών της Κοινότητας βάσει μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Τα ΔΛΠ εκδίδονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee και μετέπειτα International Accounting Standards Board).

Η δημοσίευση, στην εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων, του κανονισμού 1606/2002 (L243 / 1/11.9.2002) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, για την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, συνιστά ένα ακόμη βήμα προς την υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. *Στόχος*

του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Ο εν λόγω κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο. Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει, κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων στην Κοινότητα, να καταστούν υποχρεωτικά προς χρήση, από όλες τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, είναι απαραίτητο να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει διεθνών λογιστικών προτύπων που υιοθετούνται με τη διαδικασία που θεσπίζει ο κανονισμός 1606/2002 (L243 / 1/11.9.2002). Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίζουν κατά πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και σε άλλες εταιρείες όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων και/ή των ετήσιων λογαριασμών τους.

Το Ελληνικό Κράτος επιδεικνύοντας μια διάθεση πρόωρης, σε σύγκριση με τα υπόλοιπα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ψηφίζει τον νόμο 2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54 / 20.3.2002) « Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις ». Βάσει αυτού, καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες από 1/1/2003.. Παρά ταύτα, το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών προκειμένου να διευκολύνει την προσαρμογή των ελληνικών επιχειρήσεων στο νέο περιβάλλον, το

2003 απάλλαξε τις εισηγμένες επιχειρήσεις από την υποχρέωσή τους να συντάξουν τους τριμηνιαίους και εξαμηνιαίους ισολογισμούς του 2003 κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και παράλληλα όρισε ότι αυτές δεν θα υποστούν φορολογικές υποχρεώσεις που θα συνδέονται με την εφαρμογή των προτύπων.

Με τους νόμους 3148 / 2003 (άρθρο 21) και 3229 / 2004 (άρθρο 13), επαναορίστηκε η ημερομηνία εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτή είναι η 1/1/2005. Ειδικά με τον νόμο 3229 /2004 η ελληνική κυβέρνηση, ουσιαστικά, προέβη στην επικύρωση του αντικειμένου του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, να ισχύσουν δηλαδή στα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ΔΛΠ (ή καλύτερα τα Δ.Π.Χ.Π.) από 1/1/2005.

Μετά την ψήφιση του ν. 3229/2004, με τον οποίο προστέθηκε το νέο κεφάλαιο 15 στον ν. 2190/1920, δημοσιεύθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 135 Υπουργική Απόφαση, η οποία προδιαγράφει τα δημοσιεύόμενα στον Τύπο Συνοπτικά Οικονομικά Στοιχεία των επιχειρήσεων, που εφαρμόζουν -είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά- τα ΔΛΠ. Με την έκδοση της Απόφασης αυτής ολοκληρώνεται το νομοθετικό πλαίσιο μέσα στο οποίο καλούνται οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ. Λόγω της σημασίας αυτής απόφασης κρίνεται απαραίτητη η εκτενής αναφορά σε αυτή.

Η εν λόγω απόφαση διευκρινίζει θέματα όπως, τα οικονομικά στοιχεία που δημοσιοποιούνται, τον τρόπο δημοσιοποίησης και τον επιβαλλόμενο χρόνο και την συχνότητα της δημοσιοποίησης.

Κατ' αρχήν, ο νόμος διακρίνει τις ετήσιες (εξελιγμένες) οικονομικές καταστάσεις και τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις είναι τριμηνιαίες και καλύπτουν τα τέσσερα τρίμηνα της κάθε χρήσεως ενώ οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν ολόκληρη τη (συνήθως δωδεκάμηνη) χρήση.

Τόσο οι ετήσιες όσο και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υποχρεωτικά με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και περιέχουν τόσο τα οικονομικά στοιχεία του Ομίλου (εάν η συντάκτρια τυγχάνει μητρική εταιρεία) όσο και τα στοιχεία της ίδιας της εταιρείας

Οι ετήσιες και, στην περίπτωση των εισηγμένων εταιρειών, οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις δημοσιοποιούνται με:

(α) την καταχώρισή τους στο Μητρώο Εταιρειών (και τη δημοσίευση σχετικής ανακοίνωσης περί της καταχώρισής τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως),
και

(β) την ανάρτησή τους στο Διαδίκτυο για δύο χρόνια.

Στην περίπτωση των εισηγμένων εταιρειών, οι ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις επίσης κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Η δημοσιοποίηση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων (που αφορούν μόνο τις εισηγμένες) επιβάλλεται να πραγματοποιηθεί εντός δύο μηνών από τη λήξη του κάθε τριμήνου ενώ η δημοσιοποίηση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων επιβάλλεται να πραγματοποιηθεί 20 ημέρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Ειδικά στην περίπτωση που δημοσιοποιούνται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εντός τριών μηνών από τη λήξη της χρήσεως, δεν απαιτείται η σύνταξη και δημοσιοποίηση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων για το τελευταίο (τέταρτο) τρίμηνο της χρήσεως.

Το περιεχόμενο των ετήσιων και ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων και οι χρησιμοποιούμενοι κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Πέραν της δημοσιοποίησης των οικονομικών τους καταστάσεων, κατά τον ανωτέρω περιγραφόμενο τρόπο, οι συντάσσουσες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ εταιρείες υποχρεούνται να δημοσιεύουν στον Τύπο τα συνοπτικά οικονομικά στοιχεία που ορίζει η Υπουργική Απόφαση 23861/587 (ΦΕΚ Β 913/18 Ιουνίου 2004). Τα στοιχεία αυτά πρέπει, βέβαια, να αντλούνται από τις συνταχθείσες - με βάση τα ΔΛΠ - οικονομικές καταστάσεις.

Διευκρινίζεται ότι, ενώ τα ετήσια συνοπτικά στοιχεία δημοσιοποιούνται όπως και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και, επιπρόσθετα, δημοσιεύονται (αυτούσια) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) και στον Τύπο, τα ενδιάμεσα συνοπτικά στοιχεία (που αφορούν μόνο τις εισηγμένες εταιρείες) δημοσιεύονται μόνο στον Τύπο.

Τα έντυπα, στα οποία δημοσιεύονται τα συνοπτικά οικονομικά στοιχεία είναι εκείνα που ήδη προέβλεπε η υφιστάμενη νομοθεσία και, από αυτής της πλευράς, δεν επέρχεται οποιαδήποτε αλλαγή.

Τα δημοσιευόμενα στον τύπο στοιχεία είναι χωρισμένα σε 10 ενότητες:

- (α) Στοιχεία (γενικά) της επιχείρησης
- (β) Στοιχεία ισολογισμού
- (γ) Στοιχεία λογαριασμού αποτελεσμάτων
- (δ) Στοιχεία ταμιακών ροών
- (ε) Στοιχεία μερίσματος
- (στ) Στοιχεία μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
- (ζ) Στοιχεία μετοχών
- (η) Διακύμανση της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής της Εταιρείας (γραφική παράσταση)
- (θ) Άλλα σημαντικά στοιχεία και πληροφορίες (αριθμός εργαζομένων κ.λπ.)
- (ι) Πληροφορίες ως προς τη διαθεσιμότητα των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας.

Ενώ σε γενικές γραμμές τα δημοσιευόμενα στον Τύπο στοιχεία είναι τα ίδια για όλες τις επιχειρήσεις, η Υπουργική Απόφαση διαφοροποιεί ορισμένα επιμέρους στοιχεία (π.χ. του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων) ανάλογα με το αν η συντάκτρια είναι:

- (α) εμπορική ή βιομηχανική επιχείρηση,

(β) χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ή

(γ) ασφαλιστική επιχείρηση.

Μερικές από τις σημαντικές διαφοροποιήσεις σε σχέση με τη μέχρι σήμερα ακολουθούμενη πρακτική, ως προς τα δημοσιευόμενα στον Τύπο στοιχεία, είναι οι εξής:

(α) Τα νομισματικά στοιχεία δημοσιεύονται σε χιλιάδες ευρώ, αποφεύγοντας έτσι το πρόβλημα της «συγκάλυψης» σημαντικών στοιχείων σε μια θάλασσα επομισιωδών ποσών. Στο παρελθόν, δεν ήταν τόσο σπάνιο το φαινόμενο να παρατίθενται ποσά ενός ή δύο ευρώ σε ισολογισμούς επιχειρήσεων με σύνολο ενεργητικού πολλών εκατομμυρίων ευρώ. Στην περίπτωση των πολύ μεγάλων επιχειρήσεων, τα νομισματικά ποσά μπορεί να παρατίθενται και σε εκατομμύρια ευρώ.

(β) Τα ετήσια συνοπτικά οικονομικά στοιχεία δημοσιοποιούνται όχι μόνο με τη δημοσίευσή τους στον Τύπο αλλά και με την κατάθεσή τους στο Μητρώο Εταιρειών και την ανάρτησή τους στο Διαδίκτυο.

(γ) Τα δημοσιευόμενα στον Τύπο συνοπτικά οικονομικά στοιχεία είναι ομοιόμορφα για όλα τα τρίμηνα αλλά και για το σύνολο της χρήσεως. Τούτο σαφώς θα βοηθήσει στην παρακολούθηση της πορείας της επιχείρησης από τους επενδυτές και τους αναλυτές.

(δ) Τα εξής σημαντικά στοιχεία προστίθενται - για πρώτη φορά - στις δημοσιευόμενες στον τύπο πληροφορίες:

(i) Παράθεση της πραγματικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

(ii) Στοιχεία των διοικούντων την επιχείρηση.

(iii) Στοιχεία για τα καταβαλλόμενα μερίσματα.

- (iv) Στοιχεία των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης.
- (v) Στοιχεία των μετοχών της εταιρείας (σύνολο εκδοθεισών μετοχών, τιμές της μετοχής, κέρδη ανά μετοχή, κεφαλαιοποίηση της εταιρείας, απόδοση της επένδυσης).
- (vi) Διακύμανση της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής (ή των μετοχών, αν υπάρχουν μετοχές διαφόρων κλάσεων).
- (vii) Αριθμός απασχολουμένων στην επιχείρηση.

Στην Ελλάδα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων ξεκίνησε στις αρχές του 2005, με τις πρώτες λογιστικές συνοπτικές καταστάσεις να καλύπτουν το πρώτο τρίμηνο του 2005.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4

1. **ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 2236/2004 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29ης Δεκεμβρίου 2004 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 1, 3, 4 και 5, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) 1, 10, 12, 14, 16 έως 19, 22, 27, 28 και 31 έως 41 και τις διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 9, 22, 28 και 32**
2. **«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση», (Grant Thornton 2004, Τόμος Α, σελ. 41-85,293-336,471-496,521-536)**
3. **«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση», (Grant Thornton 2004, Τόμος Β, σελ. 923-963)**
4. **«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», (Εμμ. Σακέλλης 2002, Τόμος Α, σελ. 35-96,363-432,481-520,527-558,741-804)**
5. **<http://www.taxheaven.gr>**

6. <http://www.in.gr/news/enronitis/b06.htm>
7. www.hba.gr/7logistika/diethni_logistika.htm
8. «Ριζικές αλλαγές στα λογιστήρια»* Ο υπεύθυνος του Τμήματος Ελεγκτών Λογιστών της Andersen κ. Σπ. Λορεντζιάδης μιλάει για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα , 25/11/2001 (tovima.dolnet.gr)
9. «Αλλάζουν την εικόνα τα ΔΛΠ» , Ελευθεροτυπία, 5/12/04
10. «ΑΝΟΙΧΤΟ MBA, ΜΙΧΑΛΗΣ ΧΑΤΖΗΠΑΥΛΟΥ, Η Λογιστική είναι ο καθρέφτης της επιχείρησης, Ο Διευθύνων Σύμβουλος της DELOITTE στην Ελλάδα μιλάει στα 'ΝΕΑ'», ΤΑ ΝΕΑ , 29/08/2005 , Σελ.: Ν80
11. « Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προ των Πυλών», Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, Χρήστος Παναγιωτίδης, Δευτέρα, 5 Ιουλίου 2004, Σελ. 26
12. «ΔΛΠ:Υποχρεωτική η υιοθέτηση, "ευέλικτη" η εφαρμογή», (Ελενα Λάσκαρη, www.euro2day.gr, 09/12/04)
13. «Europe and International Financial Reporting Standards 2005, Your questions answered», (PricewaterhouseCoopers, www.pwcglobal.com/ifrs)
14. «Μελέτη Ανάλυσης των ΔΛΠ», (Κυλόνης Ι. Νικόλαος),
http://www.taxheaven.gr/bibliothiki/dlp/kilonis_dlp.pdf
15. « Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα », (Δρ Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 117, Ιούλιος Σεπτέμβριος

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

Β ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 Εισαγωγή

Στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας, παρουσιάζεται η ανάλυση της επίδρασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χ.Α.Α, δραστηριοποιούμενων στην Ελλάδα, με εστίαση στα ενσώματα πάγια κεφάλαια. Η εν λόγω ανάλυση βασίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που αφορούν στην Συμφωνία του Ισολογισμού της 31^{ης} Δεκεμβρίου του 2004 μεταξύ Δ.Π.Χ.Π. και Κ.Ν 2190/20, στις γενόμενες προσαρμογές στα αποτελέσματα και στις γενόμενες προσαρμογές στην Καθαρή Θέση. Αν και η έμφαση δόθηκε σε λογαριασμούς και ποσά που αφορούν τα ενσώματα πάγια ωστόσο εξετάστηκαν και οι αντίστοιχοι που αφορούν στα ασώματα πάγια. Αυτό επειδή ορισμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης σχετιζόμενα με τα ενσώματα πάγια προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ αλλά κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν πρέπει να κεφαλαιοποιούνται παρά πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Ως τέτοια παραδείγματα είναι τα «Έξοδα

Ίδρυσης και Πρώτης Εγκατάστασης», «Έξοδα Κτήσεως Ακινητοποιήσεων», «Τόκοι Δανείων Κατασκευαστικής Περιόδου».

Η ανάλυση σε πρώτη φάση αφορά κάθε μια εταιρία ξεχωριστά και στην συνέχεια τα αποτελέσματα της ανάλυσης μιας εταιρίας συγκρίνονται με τα αντίστοιχα των άλλων δυο εταιριών.

Οι εξεταζόμενες οικονομικές καταστάσεις αφορούν τις επιχειρήσεις «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ », «ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε. », «HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε. ».

Η «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ » έχει ως σκοπό την απόκτηση, κατασκευή και εκμετάλλευση ξενοδοχείων στην Αθήνα και αλλού στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό καθώς και την εκμετάλλευση συναφών επιχειρήσεων, όπως η απόκτηση ή και εκμετάλλευση ιαματικών υδάτων, λουτροπόλεων, δημοσίων θεαμάτων, λεσχών κ.λπ.

Όσον αφορά στην «ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε. », πρόκειται για την εταιρία που κατέχει τα ξενοδοχεία HILTON ΑΘΗΝΩΝ και HILTON RHODES RESORT. Η Εταιρία δραστηριοποιείται στην ανέγερση και λειτουργία τουριστικών ξενοδοχείων πολυτελείας και κάθε της ξενοδοχειακής επιχειρήσεως, είτε από την ίδια, είτε σε συνεργασία με της ξενοδοχειακούς οργανισμούς ημεδαπούς ή αλλοδαπούς και η ενδεχόμενη παραχώρηση της εκμεταλλεύσεως ξενοδοχείων της οποιοδήποτε τρίτο, η ενέργεια κάθε πιστωτικής εργασίας με κερδοσκοπικό σκοπό στο ξενοδοχειακό κλάδο, η ίδρυση τουριστικών και διαφημιστικών γραφείων, γραφείων ταξιδίων και γραφείων και γραφείων προσέλκυσης και εξυπηρέτησης τουριστών και γενικά κάθε άλλη κερδοσκοπική επιχείρηση ξενοδοχείου, τουριστικών περιπτέρων που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με την ξενοδοχειακή κερδοφόρα εργασία. Της κάθε παράπλευρη και / ή παραπληρωματική δραστηριότητα αναγκαία ή χρήσιμη για την επωφελέστερη εκμετάλλευση των ξενοδοχειακών μονάδων της Εταιρίας και της εξυπηρέτησης της λειτουργικότητας αυτών, της δε της εξυπηρέτησης των πελατών, της, κατά ενδεικτική αναφορά, εκμίσθωση ή παραχώρηση εκμεταλλεύσεως χώρων των ξενοδοχειακών μονάδων σε τρίτους με αντάλλαγμα, λειτουργία εντός των ξενοδοχειακών μονάδων σταθμών αυτοκινήτων, εστιατορίων, ζαχαροπλαστείων, κέντρων αναψυχής και ψυχαγωγίας, κέντρων άθλησης και υγιεινής, φυσιοθεραπείας, πλυντηρίων αυτοκινήτων, πλυντηρίων και καθαριστηρίων ενδυμάτων και κλινοστρωμνών, η

παραγωγή και εκμετάλλευση ηλεκτρικής ενέργειας, η εκμετάλλευση κολυμβητικών δεξαμενών και οργανωμένων ακτών, η παροχή υπηρεσιών τροφοδοσίας (catering) εντός ή εκτός των ξενοδοχειακών μονάδων, η παροχή υπηρεσιών τηλεπικοινωνίας, τηρουμένων των ανά δραστηριότητα απαιτούμενων διατυπώσεων, οι οποίες ενδεχομένως προβλέπονται από της ειδικές κατά περίπτωση εκάστοτε υφιστάμενες διατάξεις.(ΕΤΗΣΙΟ ΔΕΛΤΙΟ ΧΡΗΣΕΩΣ 2004 της ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε.).

Η εταιρία «HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.» ιδρύθηκε με τη σημερινή της νομική μορφή στις 28/11/1994. Σκοποί της εταιρίας σύμφωνα με το άρθρο 3 του Καταστατικού της είναι :

- Η εκμετάλλευση ξενοδοχειακών μονάδων και εν γένει τουριστικών συγκροτημάτων και εγκαταστάσεων, καθώς και η λειτουργία πάσης φύσεως τουριστικών επιχειρήσεων.
- Η παροχή υπηρεσιών στον τομέα του τουρισμού, όπως η οργανωτική και τεχνική υποστήριξη, καθώς και η εν γένει παροχή τεχνογνωσίας στην εκμετάλλευση ξενοδοχειακών μονάδων, τουριστικών συγκροτημάτων και εγκαταστάσεων και στην άσκηση πάσης φύσεως τουριστικών επιχειρήσεων.

Η «HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.» εισήχθη στην Κύρια Αγορά του Χ.Α.Α στις 27/9/1999 και διαθέτει, εκμεταλλεύεται ή / και διαχειρίζεται :

- Ένα πολυτελές συγκρότημα καζίνο στη Θεσσαλονίκη (REGENCY CASINO THESSALONIKI)
- Ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα πέντε αστέρων συνοδευόμενο από υπεσύγχρονο συνεδριακό κέντρο, στη Θεσσαλονίκη (HYATT REGENCY THESSALONIKI)
- Το συγκρότημα του Μοντ Παρνές στην Πάρνηθα (REGENCY CASINO MONT PARNES),το οποίο διαθέτει καζίνο, ξενοδοχείο και τελεφερίκ.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

5.2 ΑΝΑΛΥΣΗ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

**1. ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε.**

ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε

Συμφωνία του Ισολογισμού της 31 Δεκεμβρίου 2004, μεταξύ ΔΠΧΠ και Κ.Ν.2190/20 :

	31.12.2004 (Με βάση τον Κ.Ν.2190/20)	Επίδραση από ΔΠΧΠ	31.12.2004 (Με βάση τα ΔΠΧΠ)	%Μεταβολή λόγω ΔΠΧΠ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Μακροπρόθεσμο Ενεργητικό				
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	236.333	-3.796	232.537	-1,6%
Ασώματες ακινητοποιήσεις	10.298	-9.800	498	-95,2%
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	8530	8530	
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση	4.046	0	4.046	0,0%
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	60	0	60	0,0%
	250.737	-5.066	245.671	-2,0%
Κυκλοφορούν Ενεργητικό				
Αποθέματα	1.185	0	1.185	0,0%
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις	4.842	-261	4.581	-5,4%
Λοιπές απαιτήσεις	3.629	-51	3.578	-1,4%
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	2.427	0	2.427	0,0%
	12.083	-312	11.771	-2,6%
Σύνολο Ενεργητικού	262.820	-5.378	257.442	-2,0%

	31.12.2004 (Με βάση τον Κ.Ν.2190/20)	Επίδραση από τη μετατροπή σε ΔΠΧΠ	31.12.2004 (Με βάση τα ΔΠΧΠ)	%Μεταβολή λόγω ΔΠΧΠ
ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
Ίδια Κεφάλαια				
Μετοχικό κεφάλαιο	115.680	0	115.680	0,0%

Τακτικό αποθεματικό	1.210	0	1.210	0,0%
Αποτελέσματα εις νέον	-11.390	-3.509	-14.899	30,8%
	105.500	-3.509	101.991	-3,3%
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Ομολογιακά δάνεια	145.000	0	145.000	0,0%
Δάνεια Τραπεζών	0	0	0	
Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	4.078	-2.165	1.913	-53,1%
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	0	328	328	
Προβλέψεις	54	0	54	0,0%
	149.132	-1.837	147.295	-1,2%
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	3.756	0	3.756	0,0%
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	4.432	-32	4.400	-0,7%
	8.188	-32	8.156	-0,4%
Σύνολο Υποχρεώσεων	157.320	-1.869	155.451	-1,2%
Σύνολο Παθητικού	262.820	-5.378	257.442	-2,0%

ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε

Οι γενόμενες προσαρμογές στα αποτελέσματα ποσοτικοποιούνται στον πίνακα που ακολουθεί:

	12 μήνες έως 31.12.2004	12 μήνες έως 31.12.2004
Αποτελέσματα (μετά από φόρους) σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	-3.438	
Διαγραφή άϋλων στοιχείων	3.908	-113,7%
Επίδραση από την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων	-2.623	76,3%
Προσαρμογή δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξιοδότησεως	273	-7,9%
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	-3.190	92,8%
Απομείωση της αξίας των απαιτήσεων	-209	6,1%
Φόροι υπεραξίας, μεγάλης ακίνητης περιουσίας	1.306	-38,0%
Λοιπά	-1	0,0%
Σύνολο Προσαρμογών	-536	
Αποτελέσματα σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	-3.974	
% Αύξηση ή Μείωση του Αποτελέσματος Κατά Ε.Λ.Π λόγω ΔΠΧΠ	15,59%	

ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε

Οι γενόμενες προσαρμογές στην καθαρή θέση ποσοτικοποιούνται στον πίνακα που ακολουθεί:

	31.12.2004	
Καθαρή θέση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	105.500	
Διαγραφή άυλων στοιχείων	-9.800	-9,29%
Επίδραση από την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων	-3.796	-3,60%
Μεταφορά κρατικών επιχορηγήσεων από την καθαρή θέση στα έσοδα επομένων χρήσεων	-328	-0,31%
Προσαρμογή δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξιοδότησεως	2.165	2,05%
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	8.530	8,09%
Απομείωση της αξίας των απαιτήσεων	-261	-0,25%
Φόρος υπεραξίας ακινήτων	0	0,00%
Λοιπά	-19	-0,02%
Σύνολο Προσαρμογών	-3.509	
Καθαρή θέση σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	101.991	
%Αύξηση ή Μείωση Καθαρής Θέσης λόγω ΔΠΧΠ	-3,3%	

Αρχικά αξίζει να αναφερθεί ότι όσον αφορά τα ενσώματα πάγια ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στις αξίες

κτήσεώς τους με εξαίρεση τα γήπεδα και τα κτήρια που απεικονίζονται στο τεκμαρτό κόστος που τους αποδόθηκε την 31 Δεκεμβρίου 2003, (ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.), με την αποτίμησή τους σε εύλογες αξίες βάσει του Ν. 3229/2004. Οι αξίες των ακινήτων και του εξοπλισμού απεικονίζονται μειωμένες κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν ζημίες απομείωσης.

Οι δαπάνες που διενεργούνται για την αντικατάσταση σημαντικών συστατικών στοιχείων των παγίων κεφαλαιοποιούνται. Οι υπόλοιπες μεταγενέστερες δαπάνες, που διενεργούνται σε σχέση με πάγια περιουσιακά στοιχεία, κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που αναμένεται ότι θα προκύψουν από την εκμετάλλευση των επηρεαζόμενων στοιχείων. Όλες οι άλλες δαπάνες συντήρησης, επιδιόρθωσης κλπ. των παγίων καταχωρούνται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ως έξοδα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους.

Οι αποσβέσεις επιβαρύνουν το λογαριασμό αποτελεσμάτων, με βάση τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, καθ' όλη τη διάρκεια της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Από τον Ισολογισμό φαίνεται ότι ο λογαριασμός «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» μειώνεται κατά 1,6% ως αποτέλεσμα της επίδρασης των Δ.Π.Χ.Π. ενώ ο λογαριασμός «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις» μειώνεται κατά 95,2%. Η συγκριτικά μικρή μεταβολή του λογαριασμού «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» πιθανώς να οφείλεται στο γεγονός ότι η τελευταία αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων έγινε πρόσφατα.

Από τον πίνακα των γενόμενων προσαρμογών στην Καθαρή Θέση της εταιρίας και στα Αποτελέσματα, είναι φανερό ότι η επίδραση των Δ.Π.Χ.Π μέσω της «Αποτίμησης των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» έχει ως αποτέλεσμα την μείωση κατά 3,6% της Καθαρής Θέσης κατά το Ε.Λ.Π. και την μείωση των αποτελεσμάτων μετά από φόρους σύμφωνα με βάση το Ε.Λ.Π., κατά 76,3%.

Από τον πίνακα των γενόμενων προσαρμογών στα αποτελέσματα φαίνεται ότι η επίδραση των Δ.Π.Χ.Π μέσω της διαγραφής άυλων στοιχείων έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των αποτελεσμάτων (μετά από φόρους) σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., κατά 113,7% ενώ μέσω τις επίδρασης από την αποτίμηση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων επιφέρει μείωση κατά 76,3%.

**2.ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε,
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ
ΒΡΕΤΑΝΙΑ**

ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ

Συμφωνία του Ισολογισμού της 31/12/2004 μεταξύ ΔΠΧΠ και Κ.Ν.2190/20 :

	31/12/2004με βάση ΕΓΛΣ	Επίδραση από ΔΠΧΠ	31/12/2004με βάση ΔΠΧΠ	%Μεταβολή λόγω επίδρασης των ΔΠΧΠ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Μακροπρόθεσμο Ενεργητικό				
Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	87.559,00	1.111,00	88.670,00	1,27%
Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	1.078,00	-1.043,00	35,00	-96,75%
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	-	363,00	363,00	
Συμμετοχές & άλλες μακροπρόθ. απαιτήσεις	74,00	-	74,00	0,00%
	88.711,00	431,00	89.142,00	0,49%
Κυκλοφορούν Ενεργητικό				
Αποθέματα	2.180,00	-1.787,00	393,00	-81,97%
Πελάτες και Λοιπές Εμπορικές Απαιτήσεις	3.711,00	9,00	3.720,00	0,24%
Λοιπές Απαιτήσεις	88,00	-	88,00	0,00%
Ταμειακά Διαθέσιμα και Ισοδύναμα	8.026,00	-	8.026,00	0,00%
	14.005,00	-1.778,00	12.227,00	-12,70%
Σύνολο Ενεργητικού	102.716,00	-1.347,00	101.369,00	-1,31%

ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ

Συμφωνία του Ισολογισμού της 31/12/2004 μεταξύ ΔΠΧΠ και Κ.Ν.2190/20 :

	31/12/2004με βάση ΕΓΛΣ	Επίδραση από ΔΠΧΠ	31/12/2004με βάση ΔΠΧΠ	%Μεταβολή λόγω επίδρασης των ΔΠΧΠ
ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
Ίδια Κεφάλαια				
Μετοχικό Κεφάλαιο	24.996,00	-	24.996,00	0,00%
Διαφορές από Αναπροσαρμογή Παγίων	554,00	-	554,00	0,00%
Διαφορά υπέρ το άρτιο	38.641,00	-	38.641,00	0,00%
Τακτικό Αποθεματικό	174,00	-	174,00	0,00%
Αποτελέσματα εις Νέον & ειδικά αποθεματικά	-	362,00	362,00	
Λοιπά Αποθεματικά	1.078,00	-328,00	750,00	-30,43%
	65.443,00	34,00	65.477,00	0,05%
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Δάνεια Τραπεζών	28.500,00	-	28.500,00	0,00%
Πρόβλεψη για Αποζημίωση Προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	950,00	-385,00	565,00	-40,53%
Προβλέψεις	300,00	-	300,00	0,00%
	29.750,00	-385,00	29.365,00	-1,29%
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Προμηθευτές και Λοιπές Υποχρεώσεις	2.329,00	-	2.329,00	0,00%
Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	5.194,00	-996,00	4.198,00	-19,18%
	7.523,00	-996,00	6.527,00	-13,24%
Σύνολο Υποχρεώσεων	37.273,00	-1.381,00	35.892,00	-3,71%
Σύνολο Παθητικού	102.716,00	-1.347,00	101.369,00	-1,31%

ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ

Πίνακας προσαρμογών Καθαρής Θέσης Έναρξης Περιόδου μεταξύ Δ.Π.Χ.Π και Ε.Λ.Π :

	1/1/2005	1/1/2004	1/1/2004
Καθαρή Θέση Έναρξης (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)	65.443.387,99	10.045.111,06	
Εξοδα Ίδρυσης Αύξησης Κεφαλαίου και Πολυετούς Απόσβεσης	-1.220.926,30	-1.431.294,99	-14%
Διαγραφή Πρόβλεψης Αποζημίωσης Προσωπικού βάσει Ν 2190/20	950.000,00	746.217,26	7%
Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού βάσει Αναλογιστικής Μελέτης	-564.698,00	-512.949,00	-5%
Προσαρμογή Μερισματος Χρήσης 2004	0,00	0,00	0%
Μερίσματα Πληρωτέα	1.004.108,00	0,00	0%
Διαγραφή Αναπόσβεστου Υπολοίπου Αναλώσιμου Εξοπλισμού	-1.787.012,00	-2.231.432,15	-22%
Αναβαλλόμενη Φορολογία	363.487,59	1.242.912,49	12%
Προσαρμογή Αποσβέσεων	1.288.972,00	624.497,59	6%
Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων	0,00	8.507.743,00	85%
Καθαρή Θέση Λήξης Περιόδου (30/9/2005 και 30/9/2004 αντίστοιχα)	65.477.319,28	16.990.805,26	69%

Οι γενόμενες προσαρμογές στα αποτελέσματα ποσοτικοποιούνται στον πίνακα που ακολουθεί:

	12 μήνες έως 31/12/2004	
Αποτελέσματα (μετά από φόρους) σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π	2.115,00	
Επίδραση από Διαγραφή άλλων στοιχείων	-128,00	-6,05%
Επίδραση από την μεταφορά των τόκων κατασκευαστικής περιόδου στα πάγια	1.002,00	47,38%
Επίδραση από μεταφορά αναλώσιμου εξοπλισμού στα έξοδα	444,00	20,99%
Προσαρμογή πρόβλεψης αποζημίωσης σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη	153,00	7,23%
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	-552,00	-26,10%
Αποτέλεσμα σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	3.034,00	
%Μεταβολή από Επίδραση των ΔΠΧΠ		43,45%

Πριν ξεκινήσει η αναφορά των αποτελεσμάτων της ανάλυσης της «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ» αξίζει να αναφέρουμε ότι εν προκειμένω, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στις αξίες κτήσεως τους. Οι αξίες των ακινήτων απεικονίζονται μειωμένες κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν ζημίες απομείωσης. Το κόστος περιλαμβάνει όλες τις άμεσα επιρριπτές δαπάνες για την απόκτηση των στοιχείων αυτών. Επιπλέον η τελευταία αναπροσαρμογή έγινε στην χρήση 2004 και αφορούσε την αξία κτήσεως του οικοπέδου.

Από τον παραπάνω Ισολογισμό φαίνεται ότι το ποσόν του λογαριασμού των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων αυξάνει κατά 1,27% λόγω της επίδρασης των Δ.Π.Χ.Π. Ωστόσο ο λογαριασμός «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις» εμφανίζει αρκετά μεγαλύτερη μεταβολή λόγω της επίδρασης των Δ.Π.Χ.Π. Συγκεκριμένα ο εν λόγω λογαριασμός παρουσιάζεται μειωμένος κατά 96,75%.

Από τον λογαριασμό « Διαφορές από Αναπροσαρμογή Παγίων » στα Ίδια Κεφάλαια βλέπουμε ότι η επίδραση των Δ.Π.Χ.Π. είναι μηδενική. Αυτό το γεγονός πιθανώς να οφείλεται στο ότι η εν λόγω εταιρία έχει προβεί πρόσφατα (το έτος 2004) σε μαθηματική αναπροσαρμογή σύμφωνα με τον νόμο 2065/92.

Αξιοσημείωτο είναι και το γεγονός ότι στον πίνακα προσαρμογών στην Καθαρή Θέση έναρξης περιόδου βλέπουμε ότι, τα Δ.Π.Χ.Π. μέσω της Αναπροσαρμογής Αξίας Ακινήτων αυξάνουν την Καθαρή Θέση έναρξης περιόδου

κατά 85%, ενώ μέσω των Εξόδων Ίδρυσης Αύξησης Κεφαλαίου και Πολυετούς Απόσβεσης η Καθαρή Θέση έναρξης περιόδου μειώνεται κατά 14%. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων είναι κατά το μεγαλύτερο ποσοστό υπεύθυνη για την συνολική αύξηση της Καθαής Θέσης λόγω της επίδρασης των Δ.Π.Χ.Π κατά 69%.

Από τον πίνακα των προσαρμογών στα αποτελέσματα παρατηρείται ότι τα Δ.Π.Χ.Π. μέσω της μεταφοράς των τόκων κατασκευαστικής περιόδου στα πάγια, επιφέρουν αύξηση στα αποτελέσματα μετά από φόρους σύμφωνα με το Ε.Λ.Π., κατά 47,38% ενώ μέσω της διαγραφής των άυλων στοιχείων μείωση κατά 6,05%. Και οι δυο αυτές επιδράσεις που σχετίζονται σε μεγάλο βαθμό με τα ενσώματα πάγια, καθορίζουν σε σημαντικό βαθμό την συνολική αύξηση των αποτελεσμάτων κατά 43,45%.

3. HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.

HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.

Συμφωνία του ισολογισμού της 31/12/04 μεταξύ Δ.Π.Χ.Π και ΚΝ 2190/20 :

	31/12/2004 (Με βάση τον Κ.Ν 2190/20)	Επίδραση από τη μετατροπή σε ΔΠΧΠ	31/12/2004 (Με βάση τα ΔΠΧΠ)	%Μεταβολή λόγω επίδρασης των ΔΠΧΠ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Πάγιο ενεργητικό				

Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία	87.291,00	-	87.291,00	0,00%
Ασώματα περιουσιακά στοιχεία	7.228,00	-89,00	7.139,00	-1,23%
Θυγατρικές εταιρίες	108.646,00	-	108.646,00	0,00%
Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	161,00	-	161,00	0,00%
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	-	453,00	453,00	
Σύνολο Πάγιου Ενεργητικού	203.326,00	364,00	203.690,00	0,18%
Κυκλοφορούν Ενεργητικό				
Αποθέματα	1.270,00	-	1.270,00	0,00%
Απαιτήσεις	39.804,00	-8.738,00	31.066,00	-21,95%
Λοιπές απαιτήσεις	723,00	-	723,00	0,00%
Διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	17.126,00	-	17.126,00	0,00%
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού	58.923,00	-8.738,00	50.185,00	-14,83%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	262.249,00	-8.374,00	253.875,00	-3,19%

HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ
& ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.

Συμφωνία του ισολογισμού της 31/12/04 μεταξύ Δ.Π.Χ.Π και ΚΝ 2190/20 :

	31/12/2004 (Με βάση τον Κ.Ν 2190/20)	Επίδραση από τη μετατροπή σε ΔΠΧΠ	31/12/2004 (Με βάση τα ΔΠΧΠ)	%Μεταβολή λόγω επίδρασης των ΔΠΧΠ
ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
Ίδια κεφάλαια				
Μετοχικό κεφάλαιο	30.240,00	-	30.240,00	0,00%

Αποθεματικά	14.317,00	-	14.317,00	0,00%
Υπόλοιπο εις νέον	36.708,00	22.701,00	59.409,00	61,84%
Δικαιώματα μειοψηφίας	-	-	-	
Διαφορές Ενοποίησης	-	-	-	
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	81.265,00	22.701,00	103.966,00	27,93%
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Μακροπρόθεσμα Δάνεια	99.213,00	-	99.213,00	0,00%
Υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό λόγω εξόδου από την υπηρεσία	2.196,00	-498,00	1.698,00	-22,68%
Λοιπές μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	-	-	-	
Σύνολο μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων	101.409,00	-498,00	100.911,00	-0,49%
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις				
Βραχυπρόθεσμα Δάνεια	3.805,00	-	3.805,00	0,00%
Προμηθευτές	2.451,00	-	2.451,00	0,00%
Υποχρεώσεις από φόρους	28.359,00	-6.617,00	21.742,00	-23,33%
Μερίσματα πληρωτέα	40.717,00	-30.577,00	10.140,00	-75,10%
Λοιπές βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	4.243,00	6.617,00	10.860,00	155,95%
Σύνολο Βραχυπρόθεσμων	79.575,00	-30.577,00	48.998,00	-38,43%
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	262.249,00	-8.374,00	253.875,00	-3,19%

HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ
& ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.

Πίνακας προσαρμογών Καθαρής Θέσης για την Εταιρία :

	31.12.2004	31.12.2004
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου (με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)	81.265,00	
Προσαρμογή της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία βάση αναλογιστικής μελέτης και όχι βάση του Ν.2166/93 όπως εμφανιζόταν στον Ελληνικό Ισολογισμό	498,00	0,6%
Αντιλογισμός μερίσματος χρήσεως 2003 προ έγκρισης από τη Γενική Συνέλευση της 30.06.02004	21.840,00	26,9%

και αναγνώριση πληρωμής αυτού μετά την έγκριση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ		
Διαγραφή της αναπόσβεστης αξίας άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων με βάση τα ΔΠΧΠ	-91,00	-0,1%
Πρόβλεψη φόρου εισοδήματος με βάση τα ΔΠΧΠ	-	
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	454,00	0,6%
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου (με βάση τα ΔΠΧΠ)	103.966,00	27,93%

Πίνακας προσαρμογών στα Αποτελέσματα της Εταιρίας :

	31.12.2004	31.12.2004
Καθαρή Κέρδη μετά από φόρους (με βάση ΕΓΛΣ)	38.179	
Προσαρμογή της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία βάση αναλογιστικής μελέτης.	86	0,23%
Προσαρμογή αποσβέσεων των άυλων περιουσιακών στοιχείων	617	1,62%
Πρόβλεψη φόρου εισοδήματος με βάση τα ΔΠΧΠ	0	0,00%
Διαφορά από αποτίμηση συμμετοχών σε θυγατρική	0	0,00%
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	-288	-0,75%
Καθαρή Κέρδη μετά φόρων σύμφωνα (με βάση ΔΠΧΠ)	38.594	1,09%

Σε πρώτο στάδιο πρέπει να αναφερθεί ότι τα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις στις αξίες κτήσεώς τους ή στις αξίες τεκμαιρόμενου κόστους όπως αυτό προσδιορίστηκε βάση εύλογων αξιών κατά την ημερομηνία μετάβασης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν απαξιώσεις των παγίων. Το κόστος περιλαμβάνει όλες τις άμεσα επιρριπτές δαπάνες για την απόκτηση των παγίων στοιχείων.

Μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε επαύξηση της λογιστικής αξίας των ενσωμάτων παγίων ή ως ξεχωριστό πάγιο μόνον στην έκταση που οι δαπάνες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να προκύψουν από την χρήση του παγίου. Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

Ακίνητα υπό κατασκευή, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, ή για σκοπούς που δεν έχουν ακόμη προσδιοριστεί, αποτιμούνται στο κόστος, μειωμένο με τις απομειώσεις της αξίας τους αν υπάρχουν. Το κόστος περιλαμβάνει το κόστος παροχών προς εργαζόμενους και για ορισμένα πάγια τους κεφαλαιοποιημένους τόκους κατασκευαστικών δανείων, όπως έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με την πολιτική του Ομίλου. Η απόσβεση των στοιχείων αυτών ξεκινά όταν το πάγιο τεθεί σε παραγωγική λειτουργία.

Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός εμφανίζονται στην αξία κόστους, μειωμένη με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει την αναμενόμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός από τα γήπεδα οικοπέδα και τις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση. Κατά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με ένα σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται, χρησιμοποιώντας τους ακόλουθους συντελεστές απόσβεσης :

Κτίριο Καζίνο 3%

Κτίριο Ξενοδοχείου 25 έτη ή σύμφωνα με την εναπομένουσα διάρκεια της σύμβασης μίσθωσης

Ηλεκτρονικά παιχνίδια 11%

Τραπεζία-Ρουλέτες 15%

Έπιπλα και

λοιπός εξοπλισμός 15%

Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με βάση την αναμενόμενη ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων, δηλαδή την πολιτική απόσβεσης του ομίλου για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία ή με βάση την διάρκεια της σύμβασης μίσθωσης εάν είναι μικρότερη από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων.

Από τον Ισολογισμό και συγκεκριμένα από τον λογαριασμό «Ενσώματα Περιουσιακά Στοιχεία» παρατηρείται ότι η επίδραση των Δ.Π.Χ.Π στον εν λόγω λογαριασμό είναι μηδενική. Αυτό το γεγονός πιθανώς εξηγείται από την αναπροσαρμογή που έκανε η εταιρία την 31^η Δεκεμβρίου 2003.

Ο Πίνακας προσαρμογών Καθαρής Θέσης για την Εταιρία όπως επίσης και ο Πίνακας προσαρμογών στα Αποτελέσματα για την Εταιρία, δεν παρέχουν στοιχεία

που αφορούν το αντικείμενο της ανάλυσής μας, δηλαδή τα ακινητοποιήσεων. Αξίζει εδώ να αναφερθεί ότι αυτό το φαινόμενο της ένδειας των ζητούμενων στοιχείων είναι πολύ πιο έντονο στις οικονομικές καταστάσεις των υπολοίπων εταιριών του κλάδου «Ξενοδοχεία», του Χ.Α.Α.

5.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

Από την προηγηθείσα ανάλυση εξήχθησαν τα παρακάτω συμπεράσματα :

- Η όποια μεταβολή του λογαριασμού των ενσώματων παγίων στους ισολογισμούς των εταιριών που επήλθε λόγω της επίδρασης από τα Δ.Π.Χ.Π κυμαίνεται σε πολύ χαμηλά ποσοστά. Πιθανότερη αιτία αυτού του φαινομένου είναι το γεγονός ότι οι εταιρίες έχουν προβεί ήδη στο πρόσφατο παρελθόν σε αναπροσαρμογές των ακινήτων τους είτε βάσει του νόμου 2065/92 είτε βάσει του νόμου 3229/2004.
- Ο λογαριασμός «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις» στους ισολογισμούς των εταιριών «ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε. » και «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ », εμφανίζει μεγάλη πτώση λόγω της επίδρασης των Δ.Π.Χ.Π., κατά σχεδόν 96%. Αυτό πιθανώς οφείλεται στο ότι ορισμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης σχετιζόμενα με τα ενσώματα πάγια προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ αλλά κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν πρέπει να κεφαλαιοποιούνται παρά πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Ως τέτοια παραδείγματα είναι τα «Έξοδα Ίδρυσης και Πρώτης Εγκατάστασης», «Έξοδα Κτήσεως Ακινήτοποιήσεων», «Τόκοι Δανείων Κατασκευαστικής Περιόδου». Ωστόσο ο αντίστοιχος λογαριασμός του ισολογισμού της HYATT REGENCY ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε. » αν και μειώνεται, η μείωσή του είναι πολύ μικρή. Αξιοσημείωτο είναι και το γεγονός ότι η επίδραση των Δ.Π.Χ.Π. μέσω της Διαγραφής των άϋλων στοιχείων στην μεν «ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε. » αυξάνει τα αποτελέσματα (μετά από φόρους)

σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατά 113,7%, στην δε «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ », μειώνει τα αντίστοιχα αποτελέσματα κατά σχετικά μικρό ποσοστό.

- Όσον αφορά στην Καθαρή Θέση των εξεταζόμενων επιχειρήσεων παρατηρείται ότι η αποτίμηση των ενσώματων παγίων υπό το πρίσμα των Δ.Π.Χ.Π, στην περίπτωση της «ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε. » φαίνεται ότι επιφέρει μείωση της Καθαρής Θέσης κατά μικρό ποσοστό σε αντίθεση με την «ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΩΝ ΛΑΜΨΑ Α.Ε, ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΗ ΒΡΕΤΑΝΙΑ » όπου επιφέρει σημαντική αύξηση της Καθαρής Θέσης κατά 85%.
- Με δεδομένο ότι η ανάλυση των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων έγινε από την σκοπιά ενός εξωτερικού παρατηρητή, εν τέλει καταδεικνύεται ότι ο ακριβέστερος προσδιορισμός της επίδρασης της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π στα ενσώματα πάγια και των απότοκων αυτής, απαιτεί στις περισσότερες των περιπτώσεων εσωτερική πληροφόρηση.
- Η ανάλυση της παρούσας εργασίας στηρίχτηκε σε δεδομένα που αντλήθηκαν από τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του Ιουνίου του 2005. Αυτό και μόνο το γεγονός συνεπάγεται ότι τα δεδομένα αυτά είναι πολύ πιθανό να διαφέρουν από τα αντίστοιχα των πρώτων ισολογισμών με βάση τα Δ.Π.Χ.Π που θα δημοσιεύσουν οι επιχειρήσεις στο τέλος του 2005. Επιπλέον, οι επισυναπτόμενες επισκοπήσεις των ορκωτών ελεγκτών λογιστών δεν συνιστούν εκθέσεις ελέγχου. Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφερθεί ότι οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις των υπολοίπων εταιριών του ίδιου κλάδου του Χ.Α.Α (Κλάδος Ξενοδοχεία), έχουν αρκετά συμπυκνωμένο και περιληπτικό χαρακτήρα, γεγονός που δυσχέρανε την υπηρετήση του σκοπού της παρούσας εργασίας. Γι' αυτό τον λόγο, δεν περιλήφθηκαν

5.4 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΟΜΕΝΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα διπλωματική εργασία δεν είχε στόχο την εξάντληση του θέματος που εξετάζει. Άλλωστε αυτό καθιστούν ανέφικτο, εκτός των άλλων, πολλές εξωγενείς παράμετροι. Παρ' όλα αυτά όμως, προσθέτει ένα λιθαράκι στην γενικότερη προσπάθεια μελέτης της επίδρασης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν για πρώτη φορά.

Στο πέρας της παραπάνω ανάλυσης, εκτός από τα συμπεράσματα, ανέκυψαν προβληματισμοί και σκέψεις που μπορούν να αποτελέσουν την αφορμή και το ερέθισμα για μελλοντικές ερευνητικές προσπάθειες.

Ενδιαφέρον θα παρουσίαζε η εξέταση του κατά πόσον ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αντικατοπτρίζει τις διάφορες εναλλακτικές χρήσεις που μπορεί να έχει ένα ορισμένο πάγιο. Επίσης, άξιο έρευνας είναι και το κατά πόσον το γεγονός ότι η ελληνική αγορά δεν είναι ακόμα έτοιμη να παράσχει επαγγελματίες εκτιμητές, ικανούς να προσδιορίζουν με την μεγαλύτερη δυνατή αξιοπιστία την πραγματική αξία των ενσώματων παγίων, αφήνει περιθώρια στις επιχειρήσεις ώστε να εκτιμούν τις αξίες των παγίων τους κατά πως τις συμφέρει.

Ακόμα ένα θέμα μελλοντικής έρευνας θα μπορούσε να είναι η εξέταση και ανάλυση της αλληλεπίδρασης των παγίων κεφαλαίων με την αντίστοιχη φορολογία. Ενδεικτικά αναφέρουμε το ζήτημα που προκύπτει μεταξύ της αναπροσαρμογής της αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου και της φορολογικής αντιμετώπισης των διαφορών αναπροσαρμογής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

§ «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση», (Grant Thornton 2004, Τόμος Α)

§ «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση», (Grant Thornton 2004, Τόμος Β)

§ «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», (Εμμ. Σακέλλης 2002, Τόμος Α,)

§ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 2236/2004 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29ης Δεκεμβρίου 2004 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 1, 3, 4 και 5, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) 1, 10, 12, 14, 16 έως 19, 22, 27, 28 και 31 έως 41 και τις διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 9, 22, 28 και 32

ΑΡΘΡΑ

§ «Global Harmonization of Accounting Standards», (ICMAB, Md. Salim Uddin, *Associate Professor, Department of Accounting & Information Systems, University of Chittagong, Chittagong, Bangladesh*) **

§ «Ριζικές αλλαγές στα λογιστήρια»* Ο υπεύθυνος του Τμήματος Ελεγκτών Λογιστών της Andersen κ. Σπ. Λορεντζιάδης μιλάει για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα , 25/11/2001 (tovima.dolnet.gr)

§ «Αλλάζουν την εικόνα τα ΔΛΠ» , Ελευθεροτυπία, 5/12/04

- § «ΑΝΟΙΧΤΟ MBA, ΜΙΧΑΛΗΣ ΧΑΤΖΗΠΑΥΛΟΥ, Η Λογιστική είναι ο καθρέφτης της επιχείρησης, Ο Διευθύνων Σύμβουλος της DELOITTE στην Ελλάδα μιλάει στα ‘ΝΕΑ’», ΤΑ ΝΕΑ , 29/08/2005 , Σελ.: Ν80
- § « Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προ των Πυλών», Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, Χρήστος Παναγιωτίδης, Δευτέρα, 5 Ιουλίου 2004, Σελ. 26
- § «ΔΛΠ:Υποχρεωτική η υιοθέτηση, ”ευέλικτη” η εφαρμογή», (Ελενα Λάσκαρη, www.euro2day.gr, 09/12/04)
- § . «Μελέτη Ανάλυσης των ΔΛΠ», (Κυλώνης Ι. Νικόλαος, http://www.taxheaven.gr/bibliothiki/dlp/kilonis_dlp.pdf)
- § «Europe and International Financial Reporting Standards 2005, Your questions answered», (PricewaterhouseCoopers, www.pwcglobal.com/ifrs)
- § « Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα », (Δρ Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 117, Ιούλιος Σεπτέμβριος

** Το Ινστιτούτο, *Institute of Cost and Management of Bangladesh* είναι ένα από τα μέλη της *International Federation of Accountants (IFAC)* και της *International Accounting Standards Committee (IASC)*.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- § <http://www.ase.gr>
- § <http://www.grandebretagne.gr>
- § http://www.hba.gr/7logistika/diethni_logistika.htm
- § <http://www.hyatt.gr>
- § <http://www.iasb.org>
- § <http://www.iasplus.com>
- § <http://www.in.gr/news/enronitis/b06.htm>

- § <http://www.ionianhe.gr>
- § <http://www.naftemporiki.gr>
- § <http://www.taxheaven.gr>

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ