

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Κ. ΠΑΠΑΧΡΗΣΤΟΥ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΒΑΜΒΑΚΙΔΗΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ
ΦΩΤΗ ΟΥΡΑΝΙΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2009



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	4
2.	Χρηματιστήριο και Οικονομικές Καταστάσεις	7
3.	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	13
4.	ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΤΗΣ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ	15
5.	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ&ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	17
6.	ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29-9-2003.....	19
7.	ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.....	22
8.	ΔΛΠ 2: Αποθέματα.....	23
9.	ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμιακών ροών.....	25
10.	ΔΛΠ 8: Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές	26
11.	ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	28
12.	ΔΛΠ 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων	30
13.	ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος.....	31
14.	ΔΛΠ 14: Πληροφόρηση κατά τομέα.....	38
15.	ΔΛΠ 15: Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.....	44
16.	ΔΛΠ 16: Ενσώματα πάγια	45
17.	ΔΛΠ 17: Μισθώσεις.....	47
18.	ΔΛΠ 18: Έσοδα	49
19.	ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζομένους	51
20.	ΔΛΠ 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.....	55
21.	ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος	57
22.	ΔΛΠ 22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	59
23.	ΔΛΠ 23: Κόστος δανεισμού	61
24.	ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών.....	62
25.	ΔΛΠ 26: Λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου Από την υπηρεσία.....	64

26.	ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις	66
27.	ΔΛΠ 28: Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις	67
28.	ΔΛΠ 29: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες....	69
29.	ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων	70
30.	ΔΛΠ 31: Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες...	71
31.	ΔΛΠ 32: Χρηματοπιστωτικά μέσα	73
32.	ΔΛΠ 33: Κέρδη κατά μετοχή	74
33.	ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση	76
34.	ΔΛΠ 35: Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις	77
35.	ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	80
36.	ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις.....	83
37.	ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	85
38.	ΔΛΠ 39: Χρηματοπιστωτικά μέσα	89
39.	ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα.....	91
40.	ΔΛΠ 41: Γεωργία.....	93
41.	ΜΕΔ-1: Αρχή της συνέπειας— Διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων.....	97
42.	ΜΕΔ-2: Αρχή της συνέπειας— Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού.....	97
43.	ΜΕΔ-3: Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις.....	98
44.	ΜΕΔ-6: Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού.....	98
45.	ΜΕΔ-7: Εισαγωγή του ευρώ.....	99
46.	ΜΕΔ-8: Πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο.....	100
47.	ΜΕΔ-9: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων — Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως συνενώσεις συμφερόντων.....	101
48.	ΜΕΔ-10: Κρατική υποστήριξη— Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες.....	101
49.	ΜΕΔ-11: Συνάλλαγμα— Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος.....	102
50.	ΜΕΔ-12: Ενοποίηση— Οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού.....	103
51.	ΜΕΔ-13: Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες—Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες.....	105
52.	ΜΕΔ-14: Ενσώματα πάγια —Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία Στοιχείων	106
53.	ΜΕΔ-16: Μετοχικό κεφάλαιο-Επαναπόκτηση ιδίων κεφαλαίων	107
54.	ΜΕΔ-18: Συνέπεια —Εναλλακτικές μέθοδοι.....	107
55.	ΜΕΔ-19: Τηρούμενο νόμισμα — Αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 21 και 29.....	108
56.	ΜΕΔ-20: Μέθοδος καθαρής θέσης— Καταχώρηση ζημιών.....	110
57.	ΜΕΔ-21: Φόροι εισοδήματος— Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων.....	111
58.	ΜΕΔ-22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων — Μεταγενέστερη προσαρμογή εύλογων αξιών και υπεραξίας που καταχωρήθηκαν αρχικά.....	112
59.	ΜΕΔ-23: Ενσώματα πάγια —Κόστος σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών.....	113
60.	ΜΕΔ-24: Κέρδη κατά μετοχή — Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορεί να διακανονιστούν σε μετοχές	114
61.	ΜΕΔ-25: Φόροι εισοδήματος— Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της.....	115
62.	ΜΕΔ-27: Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης.....	115
63.	ΜΕΔ-28: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων — «Ημερομηνία ανταλλαγής» και εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων	118
64.	ΜΕΔ-29: Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών	119
65.	ΜΕΔ-30: Τηρούμενο νόμισμα— Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης	120

66.	ΜΕΔ-31: Έσοδα— Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης	122
67.	ΜΕΔ-32: Άυλα περιουσιακά στοιχεία— Κόστη δικτυακού τόπου	123
68.	ΜΕΔ-33: Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης— Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας	125
69.	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	
	Α) ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	127
	Β) ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ	129
	Γ) GOLDEN SUN LEISURE (CY) LIMITED	132
70.	Από την 1η Ιανουαρίου 2005 η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ	133
71.	ΠΗΓΕΣ.....	134

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η οικονομική κρίση που ξεκίνησε το 1998 σε ορισμένες χώρες της Ασίας, οδήγησε στην ανάγκη για πιο διαφανή λογιστικά πρότυπα ώστε οι επενδυτές, οι δανειστές και οι αρχές να μορφώνουν καλύτερη άποψη των επιχειρήσεων. Το 1998, οι υπουργοί οικονομίας των G7 και οι κεντρικοί τραπεζίτες αποφάσισαν να προωθήσουν διεθνείς αρχές, πρότυπα και κώδικες στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα των χωρών τους. Επίσης, κάλεσαν όλες τις χώρες που συμμετέχουν σε παγκόσμιες κεφαλαιαγορές να συμμορφωθούν με τους νέους διεθνείς κώδικες και πρότυπα.

Πολλές χώρες έχουν ήδη εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), International Accounting Standards, σαν δικά τους ή με ελάχιστες προσαφαιρέσεις. Επιπρόσθετα, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει προτείνει την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες εταιρείες των χωρών μελών από 1/1/2005 και έτσι αρκετές ξεκίνησαν να δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία με βάση τα ΔΛΠ.



Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, οι οποίες γενικά ακολουθούν τα διεθνή πρότυπα, ενώ το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής δημοσιεύει τις προτάσεις του. Πρόσφατα, προτάθηκε από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς η εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες εταιρείες από 1/1/2004 ενώ η κυβέρνηση ετοιμάζει νομοσχέδιο που θα συζητηθεί στην Βουλή.

Σύμφωνα με το σχέδιο νόμου για τα ΔΛΠ, προβλέπονται τα ακόλουθα:

1. Υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και προαιρετική από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή ΑΕ και επιλέγουν τακτικούς ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

2. Στις οικονομικές καταστάσεις 1i – 1iii περιλαμβάνονται τόσο οι οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιρειών όσο και οι ενοποιημένες των ομίλων εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών.

3. Η εφαρμογή των ΔΛΠ αφορά τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31/12/2002.

4. Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ πρέπει για την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, να προσαρμόζουν το λογιστικό αποτέλεσμα που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως στο φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και θα φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα.

5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα ΔΛΠ μπορούν να σχηματίσουν κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του κόστους προσαρμογής στα ΔΛΠ.

6. Με κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των ΔΛΠ εφόσον η εφαρμογή τους επηρεάζει την υφιστάμενη νομοθεσία των Α.



Η φιλοσοφία των ΔΛΠ είναι οι οικονομικές καταστάσεις να αποδίδουν την πραγματική κατάσταση όσο το δυνατόν περισσότερο και να γίνονται περισσότερο ουδέτερες παρά συντηρητικές. Έτσι, ενώ όλα τα πρότυπα διέπονται από την αρχή της «αυτοτέλειας της χρήσης» (accrual basis), τα ΔΛΠ έχουν ιδιαίτερη προτίμηση στην αυτοτέλεια της χρήσης, αφού φτάνουν στο σημείο να θεωρούν ότι μια μεταχρονολογημένη επιταγή 14 μηνών πρέπει να παρουσιάζεται στον ισολογισμό με την αξία που προεξοφλείται στο παρόν και όχι με την ονομαστική αξία της. Επίσης, όλα τα πρότυπα διέπονται από την αρχή της «συνέχειας» (going concern), και τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι πολλά στοιχεία του πάγιου ενεργητικού μπορούν να αποτιμώνται ως χωριστές επενδύσεις με εφαρμογή της μεθόδου των προεξοφλημένων ταμειακών ροών. Τέλος, εννοείται ότι όταν μια εταιρεία εφαρμόσει τα ΔΛΠ, θα πρέπει να τα εφαρμόσει σε όλες τις διατάξεις και όχι μόνο στα βασικά σημεία. Μια περαιτέρω ανάλυση των 5 προαναφερθέντων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι:

1. *Επενδύσεις σε ακίνητα* είναι απλοί και δεν έχουν πολλές ορατές διαφορές σε σχέση με τα υπάρχοντα. Ορισμένες καιρίες διαφορές με τα ΔΛΠ είναι:

- a) Κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα, δεν καταχωρείται ως στοιχείο ενεργητικού αλλά πρέπει να καταχωρηθεί σαν έξοδο. Το ίδιο ισχύει με τις δαπάνες εκκίνησης, δαπάνες διαφήμισης και δαπάνες εκπαίδευσης,
- b) Τα πάγια αποτιμώνται σε ιστορικό κόστος (αξία κτήσης) ή σε τρέχον κόστος (με τακτική αποτίμηση από ειδικό εκτιμητή) και περιλαμβάνουν τα ιδιόκτητα και τα ενοικιασμένα με leasing,
- c) Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις (με ποσοστό συμμετοχής στα δικαιώματα ψήφου πάνω από 20%) αποτιμώνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης ή την μέθοδο του κόστους κτήσης,
- d) Οι δόσεις των ομολογιακών δανείων προεξοφλούνται με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς,
- e) Οι προβλέψεις προεξοφλούνται στο παρόν, οπότε οι αποζημιώσεις προσωπικού με προγράμματα καθορισμένων παροχών απαιτούν αναλογιστικές μελέτες,
- f) Τα έσοδα για μεταγενέστερες υπηρεσίες εγγράφονται σε μεταβατικό λογαριασμό και λογίζονται στα έσοδα χρήσης όπου παρέχονται,
- g) Σχεδόν όλα τα έσοδα και έξοδα (συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων κλπ.) είναι οργανικά και όχι έκτακτα,
- h) Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί δαπάνη κάθε χρήσης και δεν καταρτίζεται πίνακας διάθεσης. Αναγράφεται ο φόρος που αναλογεί στα αποτελέσματα χρήσεως και όχι ο φόρος που καταβάλλεται στην εφορία με βάση τον φορολογικό νόμο, ενώ οι διαφορές που προκύπτουν από τα ΔΛΠ και τον φορολογικό νόμο καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό ως αναβαλλόμενοι φόροι,
- i) Σε ενοποιημένους ισολογισμούς, θα εμφανίζεται υπεραξία επιχείρησης η οποία θα

αποσβένεται με συντελεστή 5%,

ii) Τα δικαιώματα μειοψηφίας ενοποιούνται με πραγματικές αξίες και όχι λογιστικές.

2. είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.

3. είναι απλή και σχεδόν όμοια με την υπάρχουσα όπου οι ταμειακές ροές ταξινομούνται σε επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

4. περιέχει πολλές και ουσιαστικές πληροφορίες, όπως ενδεικτικά:

a) Γνωστοποίηση της έδρας, των εγκαταστάσεων, του αντικειμένου εργασιών, του αριθμού των εργαζομένων της επιχείρησης κτλ.,

b) Δήλωση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση κάθε στοιχείου του ενεργητικού και παθητικού,

c) Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες των στοιχείων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως,

d) Έσοδα και έξοδα ανά επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς,

e) Ασυνήθη γεγονότα που επηρεάζουν τα αποτελέσματα,

f) Σημαντικά γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος,

g) Υπολογισμός κερδών ανά μετοχή,

h) Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών,

i) Μερίσματα πληρωτέα,

j) Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και οικονομικές δεσμεύσεις.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλισθεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού

Όμως, υπάρχουν μερικά θέματα προς συζήτηση πριν την ψήφιση του νομοσχεδίου, όπως:

1. Οι οικονομικές καταστάσεις του 2004 θα πρέπει να έχουν τα αντίστοιχα συγκριτικά στοιχεία του 2003 με ΔΛΠ, με ότι αυτό συνεπάγεται.

2. Οι περιοδικές (πχ. Τριμηνιαίες 31/3/2004) οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να έχουν τα αντίστοιχα συγκριτικά στοιχεία με ΔΛΠ (31/3/2003).

3. Η πρώτη εκτίμηση ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ σε ορισμένες επιχειρήσεις, θα μειώσει σημαντικά την καθαρή θέση τους.

4. Η εφαρμογή των ΔΛΠ, πέραν της λογιστικής απεικόνισης, απαιτεί επεξεργασία νέων στοιχείων και πληροφοριών. Έτσι, ο λογιστής δεν είναι απλός καταχωρητής λογαριασμών αλλά γίνεται εκτιμητής κάνοντας προεξοφλήσεις, μελέτες αποτίμησης, πίνακες διαφορών κτλ.

5. Παράθυρο για την αναβολή εφαρμογής των ΔΛΠ σε περίπτωση που κριθεί ότι οι επιχειρήσεις θα είναι ανέτοιμες για την εφαρμογή από 1/1/2004.



Η αρχική εικόνα είναι διαθέσιμη στην ιστοσελίδα: <http://www.1904.gr>

Συμπεράσματα και Προτάσεις

Πρόσφατα έχουν δει το φως της δημοσιότητας διάφοροι προβληματισμοί για τον τρόπο λειτουργίας του Χρηματιστηρίου. Έχουν επίσης δημοσιευθεί ορισμένα μέτρα με τα οποία η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προτίθεται να συμβάλει στον περιορισμό κάποιων προβλημάτων σχετικά με αυτό το θέμα.

Παραδόξως, ένα από τα θέματα που δεν έχει θιχθεί σε όλα αυτά τα μέτρα ενώ σπάνια αναφέρεται στα διάφορα δημοσιεύματα σαν ένα από τα προβλήματα του Χρηματιστηρίου είναι η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται και αποτελούν, ή θα πρέπει να αποτελούν, τη βάση για τον έλεγχο της οικονομικής υγείας των εταιρειών που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Βεβαίως κατανοώ ότι το Χρηματιστήριο λειτουργεί και με τα δεδομένα της προσδοκίας, των προβλέψεων, των εξελίξεων κ.λπ., εντούτοις οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης δεν παύουν να αποτελούν την κύρια βάση μέτρησης της οικονομικής υγείας της.

Ιστορικά, οι οικονομικές καταστάσεις στην Ελλάδα συντάσσονται με βάση διάφορους νόμους και διατάξεις. Δυστυχώς οι διατάξεις αυτές είναι πολλές και αντικρουόμενες, όπως η φορολογική νομοθεσία, το λογιστικό σχέδιο, μεμονωμένες αποφάσεις (βλ. την απόφαση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με τη δημιουργία προβλέψεων για την αποζημίωση του προσωπικού κατά την έξοδο από την υπηρεσία, υπουργική απόφαση για τον επιμερισμό συναλλαγματικών ζημιών σε τρεις χρήσεις κ.λπ.). Υπάρχει βέβαια και ο βασικός νόμος Κ.Ν. 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών ο οποίος θα έπρεπε να αποτελεί ίσως το μόνο νόμο για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες, τελικά, αποβλέπουν στο να παρουσιάσουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της χρήσης της επιχείρησης με βάση τους υγιείς οικονομικούς κανόνες και μόνο.



Κατά καιρούς γίνονται διάφορες προσπάθειες να ξεπεραστούν τα προβλήματα αλλά συνήθως τα μέτρα αυτά είναι στατικά και μεμονωμένα αντί δυναμικά και εξελισσόμενα. Για παράδειγμα, το 1980 υιοθετήθηκε με νόμο η υποχρεωτική εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου. Πέρα από το γεγονός ότι είναι αμφίβολο κατά πόσο ένα λογιστικό σχέδιο μπορεί να εξυπηρετήσει όλες τις επιχειρήσεις, οποιοδήποτε λογιστικό σχέδιο τείνει να ξεπεραστεί πολύ σύντομα από τις εξελίξεις στους επιμέρους επιχειρηματικούς κλάδους και την οικονομία γενικότερα, δεδομένου ότι ανά πάσα στιγμή τα στοιχεία της επιχείρησης πρέπει να απεικονίζονται με έναν εύλογο και δίκαιο τρόπο στις οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς το Λογιστικό Σχέδιο, που ενδεχομένως να ήταν κατάλληλο σε κάποιο στάδιο για να μπει μια τάξη στον τρόπο που συντάσσονταν οι οικονομικές καταστάσεις μέχρι το 1980, δεν μπορεί να εξυπηρετεί και σήμερα τα νέα δεδομένα των επιχειρήσεων.

Θα μπορούσε κανείς να επεκταθεί περισσότερο σε αυτό το μοτίβο, αλλά για τον μη ειδικό αναγνώστη ενδεχομένως να μην είναι απολύτως κατανοητό το θέμα. Οι οικονομικά αναπτυσσόμενες χώρες ακριβώς για να ξεπεράσουν αυτού του τύπου τα προβλήματα έχουν υιοθετήσει (με μοναδικές εξαιρέσεις) αντί των στατικών πλαισίων και αντικρουόμενων νομικών διατάξεων ένα πλέγμα λογιστικών αρχών βασισμένων στην οικονομική πραγματικότητα. Σήμερα γίνεται μια προσπάθεια να εναρμονιστούν αυτές οι αρχές από χώρα σε χώρα με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή Αρχών (ΔΛΠ). Η χώρα που αντιδρά σ' αυτήν την προσπάθεια είναι οι ΗΠΑ, και αυτό γιατί τα δικά τους Λογιστικά Πρότυπα είναι πολύ πιο συγκεκριμένα, αναλυτικά και αυστηρά.

Κατά τη γνώμη μου ο πιο εύκολος και γρήγορος τρόπος για να λυθούν τα χρόνια προβλήματα των Ελληνικών Οικονομικών Καταστάσεων και να βοηθηθεί το Χρηματιστήριο είναι η υιοθέτηση των εξής βασικών κανόνων:

1. Όλες οι οικονομικές καταστάσεις να συντάσσονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία έχουν τη λογική της οικονομικής αποτύπωσης των δεδομένων της επιχείρησης αγνοώντας φορολογικές και λοιπές διατάξεις.
2. Να υιοθετηθεί η έννοια της φορολογικής αναμόρφωσης (tax computation), δηλαδή να μπορεί η επιχείρηση, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, να χρησιμοποιεί σαν βάση το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ και να προσθέτει και να αφαιρεί έσοδα ή δαπάνες που τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από πλευράς φορολογίας εισοδήματος.
3. Να υπάρχει πιστή συμμόρφωση με τις υποδείξεις των ορκωτών ελεγκτών από τις εταιρείες οι μετοχές των οποίων αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο Χρηματιστήριο. Είναι αδιανόητο για μία εταιρεία, ιδιαίτερα του Χρηματιστηρίου, να υπάρχουν επιφυλάξεις από τους ορκωτούς ελεγκτές για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων της.

Πιο αναλυτικά, θα αναφέρω τα εξής:

1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)

- Οι τρεις βασικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι: ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με την αρχή της συνέχισης της επιχείρησης (going concern), δηλαδή ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί, γιατί σε αντίθετη περίπτωση οι αξίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν θα αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα.
- Η δεύτερη βασική αρχή είναι αυτή της ομοιομορφίας από χρήση σε χρήση, το (consistency), που σημαίνει ότι οποιοσδήποτε λογιστικές αρχές υιοθετηθούν στη μία χρήση θα πρέπει να εφαρμόζονται και στις επόμενες χρήσεις για να μπορεί να υπάρχει συγκρισιμότητα των στοιχείων μεταξύ των χρήσεων.
- Τρίτη βασική αρχή είναι αυτή των προβλέψεων, δηλαδή ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να απεικονίζουν έσοδα και δαπάνες που έχει κερδίσει ή έχει επιβαρυνθεί η επιχείρηση στη χρήση ασχέτως της χρονικής στιγμής της ταμειακής τακτοποίησης.

Σαν μέρος των οικονομικών καταστάσεων πέραν του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσης, της διάθεσης των αποτελεσμάτων και των σημειώσεων, θα πρέπει να υπάρχει και η κατάσταση των ταμειακών ροών ή των ταμειακών πηγών και εκροών (cash flow statement).

Μια άλλη βασική αρχή είναι ότι όλα τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης. Να μη γίνονται δηλαδή εγγραφές κατ' ευθείαν σε λογαριασμούς ισολογισμού όπως αποθεματικών από ζημίες από πώληση χρεογράφων.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι εάν ακολουθούνταν πιστά οι διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 οι οικονομικές καταστάσεις θα ήταν σε μεγάλο βαθμό συγκρίσιμες με αυτές που θα συντάσσονταν σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Στην πράξη όμως δεν ακολουθούνται αυτές οι διατάξεις είτε γιατί επιβάλλεται από άλλους νόμους διαφορετική λογιστική μεταχείριση είτε διότι χρησιμοποιείται η δυνατότητα της φορολογικής αντιμετώπισης σαν πρόσχημα για να αποφευχθεί η συμμόρφωση με τις διατάξεις του νόμου.

Ακίνητα

Σύμφωνα με τον ελληνικό νόμο, κατά τακτές περιόδους τα ακίνητα των επιχειρήσεων αναπροσαρμόζονται σύμφωνα με ορισμένους συντελεστές που προσδιορίζει ο νόμος. Συνεπώς, ασχέτως αν το ακίνητο βρίσκεται στο Σύνταγμα ή στην κορυφή του Ολύμπου θα υποστεί αναπροσαρμογή με τον ίδιο συντελεστή, πράγμα που καταδεικνύει ότι η αναπροσαρμογή απέχει από το να επιτυγχάνει να απεικονίσει την πραγματικότητα. Κανονικά, θα έπρεπε οι επιχειρήσεις να απεικονίζουν τα ακίνητά τους σε τρέχουσες αξίες κάνοντας χρήση εξειδικευμένων οργανισμών ή ατόμων. Οι αναπροσαρμογές θα γίνονται σε σχετικά και όχι τακτά διαστήματα (πιο συχνά σε καιρούς μεγάλου πληθωρισμού και πολύ αραιότερα όταν δεν υπάρχουν πληθωριστικές τάσεις).

Αποσβέσεις

Σύμφωνα με το ΠΔ 100/1998 είναι υποχρεωτικό για κάθε επιχείρηση να πραγματοποιεί ετήσιες αποσβέσεις σύμφωνα με τους οριζόμενους συντελεστές. Σε περίπτωση που χρησιμοποιηθούν ανώτεροι συντελεστές η επιχείρηση δεν μπορεί να εκπέσει

τις πρόσθετες αποσβέσεις ενώ σε περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών χάνει το δικαίωμα έκπτωσης των υπολοίπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις. Για παράδειγμα, σε μια επιχείρηση όπου ένα τραπέζι αποτελεί βασικό σημείο εργασίας και συνεπώς μπορεί να φθαρεί και να χρειάζεται αντικατάσταση σε πέντε χρόνια, θα έπρεπε να αποσβένεται με συντελεστή 20% ενώ σε μια άλλη επιχείρηση που το αντίστοιχο τραπέζι δεν τυγχάνει μεγάλης συντελεστή 5%. Συνεπώς το ποσοστό απόσβεσης θα πρέπει να ανταποκρίνεται στα δεδομένα της συγκεκριμένης επιχείρησης.

Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης θα πρέπει να αποσβένονται εντός χρονικής περιόδου που αντικατοπτρίζει την πραγματική ωφέλεια που έχουν για την επιχείρηση. Δηλαδή, ορισμένα θα πρέπει να αποσβένονται ενδεχομένως σε πέντε χρόνια, άλλα σε λιγότερα ή περισσότερα χρόνια κτλ. ανάλογα με το είδος του οφέλους που έχει η επιχείρηση από αυτές τις δαπάνες και την περίοδο στην οποία αντιστοιχεί αυτό το όφελος. Η εκτίμηση αυτή ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Συνήθως σε μία λειτουργούσα επιχείρηση τέτοιες δαπάνες σπανίζουν.

Υπεραξία (Goodwill)

Σύμφωνα με το άρθρο 43§6 Κ.Ν. 2190/1920, στο τέλος της κάθε χρήσης υπάρχει υποχρέωση όπως η επένδυση σε μία μη εισηγμένη επιχείρηση να αποτιμάται στην εσωτερική λογιστική της αξία. Το πρακτικό αποτέλεσμα της διάταξης είναι να διαγράφεται η διαφορά μεταξύ τιμής κτήσης και εσωτερικής αξίας σε μία χρήση. Συνεπώς, έχουμε την παράλογη κατάσταση όπου, για παράδειγμα μια επιχείρηση επενδύει Δρχ 5 δις για να αποκτήσει μετοχές σε άλλη μη 4 εισηγμένη επιχείρηση, και από τα Δρχ 5 δις του τιμήματος τα Δρχ 3 δις αποτελούν αξία ίση προς τη λογιστική αξία της επιχείρησης ενώ τα Δρχ 2 δις αποτελούν «αέρα» (goodwill).

Όπως όλοι καλά γνωρίζουμε η αξία μιας επιχείρησης συμπεριλαμβάνει και τον «αέρα» – ή αλλιώς τη φήμη και πελατεία της. Η επιχείρηση θα μπορούσε να προχωρήσει στην επένδυση δύο ημέρες πριν το τέλος της χρήσης της αλλά σύμφωνα με το νόμο θα αναγκάζονταν δύο ημέρες αργότερα να πραγματοποιήσει ζημία της τάξεως των Δρχ 2 δις η οποία βέβαια δεν δικαιολογείται με κανέναν τρόπο και σίγουρα δεν αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η διοίκηση της επιχείρησης έχει την υποχρέωση να προσδιορίσει την αξία της μη εισηγμένης επιχείρησης και αυτή να αποτελεί τη βάση της απεικόνισης της επένδυσης στις οικονομικές καταστάσεις. Η δε υπεραξία (βλ. αποτίμηση χαρτοφυλακίου) θα μπορούσε να αποσβεστεί (όπου αυτό είναι αναγκαίο) τμηματικά σε μία γενικά αποδεκτή περίοδο που σήμερα είναι η εικοσαετία.

Αποτιμήσεις Χαρτοφυλακίων

Κατά τα ΔΛΠ το χαρτοφυλάκιο χωρίζεται σε χαρτοφυλάκιο συναλλαγών (trading) και σε χαρτοφυλάκιο επενδύσεων (investment), ιδιαίτερα όσον αφορά τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς. Από τη στιγμή που γίνεται αυτός ο διαχωρισμός από τη διοίκηση της επιχείρησης δεν πρέπει να μεταφέρονται συμμετοχές από το ένα χαρτοφυλάκιο στο άλλο, παρά σε μεμονωμένες και δικαιολογημένες περιπτώσεις. Στο τέλος της χρήσης το χαρτοφυλάκιο συναλλαγών, λόγω της φύσης του (δηλαδή ότι η επιχείρηση επενδύει σε ομόλογα, μετοχές κ.λ.π. με το σκοπό της γρήγορης μεταπώλησής τους και πραγματοποίησης κέρδους), θα πρέπει να αποτιμάται στην τρέχουσα αξία του, ενώ το επενδυτικό χαρτοφυλάκιο (το οποίο έχει την έννοια της μακροπρόθεσμης επένδυσης) θα πρέπει να παραμένει στην αξία κτήσης εκτός αν υπάρξει σημαντική και μόνιμη μείωση της αξίας του. Περαιτέρω, οι αποτιμήσεις στο επενδυτικό χαρτοφυλάκιο θα πρέπει να γίνονται κατ' είδος, ανά μεμονωμένη συναλλαγή, και όχι στο σύνολο, δηλαδή να μην συμψηφίζονται τα κέρδη και οι ζημίες αλλά οι ζημίες να αναγνωρίζονται, όπου πρέπει, ενώ τα κέρδη να αγνοούνται.

Πρόβλεψη για Επισφαλείς Χρεώστες

Οι προβλέψεις που γίνονται για επισφαλείς χρεώστες είναι συνήθως αυτές που επιτρέπεται από το φορολογικό νόμο, ενώ θα έπρεπε η πρόβλεψη, ασχέτως του ποσοστού που επιτρέπει ο φορολογικός νόμος προς έκπτωση, να απεικονίζει την πραγματική απώλεια, κατ' εκτίμηση, της διοίκησης της επιχείρησης.

Αιτιοθέματα

Τα αιτιοθέματα της κάθε επιχείρησης θα πρέπει να αποτιμούνται με μία από τις αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης όπου θα λαμβάνονται υπόψη τα έμμεσα και τα άμεσα έξοδα

για την παραγωγή ή την ολοκλήρωση των εμπορευμάτων μέχρι το στάδιο που είναι έτοιμα προς πώληση. Στο τέλος της κάθε χρήσης αυτά τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμούνται κατ' είδος στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και τρέχουσας τιμής και τυχόν αποθέματα που δεν μπορούν πλέον να πωληθούν λόγω παλαιότητας κ.λπ. θα πρέπει να διαγράφονται ή να δημιουργείται εις βάρος τους μία πρόβλεψη που κατά την εκτίμηση της διοίκησης θα μειώνει την αξία των αποθεμάτων στην ρευστοποίηση της αξίας τους.

Προβλέψεις

Γενικά θα πρέπει να γίνονται όλες οι προβλέψεις που αφορούν δαπάνες τις οποίες έχει υποστεί η επιχείρηση αλλά για τις οποίες ακόμη δεν έχει κληθεί να πληρώσει. Μία από τις 5 σημαντικότερες προβλέψεις αυτού του είδους είναι η πρόβλεψη για τη δαπάνη αποζημίωσης για έξοδο του προσωπικού από την υπηρεσία. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει στο τέλος κάθε έτους να προσδιορίζουν με αναλογιστική βάση το ποσό που θα πρέπει να καταβάλουν μελλοντικά στο προσωπικό τους για αποζημίωση απόλυσης ή για αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησης. Δεν είναι λογικό η επιχείρηση απλώς να κάνει πρόβλεψη για το ποσό που θα πληρώσει στην επόμενη χρήση, γιατί η υπηρεσία και το όφελος που έχει πάρει από το προσωπικό δεν ήταν μόνο της παρούσας χρήσης αλλά όλων των χρήσεων στις οποίες εργαζόταν το προσωπικό.

Έτσι, για την ικανοποίηση της βασικής αρχής της λογιστικής της συσχέτισης των δαπανών με τα έσοδα (matching principles), θα πρέπει η κάθε χρήση να επιβαρύνεται με τη δαπάνη που έχει υποστεί η επιχείρηση (ασχέτως πότε θα την καταβάλει).

Με την ίδια λογική η επιχείρηση θα πρέπει να κάνει προβλέψεις για όλες τις δαπάνες (π.χ. πριμ εργαζομένων, εκχωρούμενα δικαιώματα προαιρεσέως (stock options), τυχόν επιβαρύνσεις από εκκρεμοδικίες, παροχή εγγυήσεων στην πώληση προϊόντων, φορολογικές υποχρεώσεις κτλ.). Η ευθύνη του τρόπου υπολογισμού και της σωστής απεικόνισης βαρύνει τη διοίκηση της επιχείρησης.

Αναβιλλόμενη Φορολογία (deferred taxation)

Καθώς οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τα οικονομικά δεδομένα που διαφοροποιούνται από τους κανόνες μέτρησης αποτελέσματος όπως επιθυμούν οι φορολογικές αρχές, το αποτέλεσμα της χρήσης θα είναι διαφορετικό για οικονομικούς σκοπούς από ό,τι θα είναι για φορολογικούς σκοπούς. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε μόνιμες (permanent) διαφορές ή προσωρινές (timing) διαφορές. Στις μόνιμες διαφορές δεν χρειάζεται να ληφθεί υπόψη μελλοντική φορολογική μεταχείριση γιατί ουδέποτε αυτές οι διαφορές θα «αντιστραφούν» στο μέλλον ώστε να διαφοροποιήσουν το οικονομικό από το φορολογικό αποτέλεσμα, όπως π.χ. η μη έκπτωση ορισμένων δαπανών που αφορούν αυτοκίνητα.

Οι προσωρινές διαφορές όμως, όπως η διαφορά μεταξύ της εκπιπτόμενης δαπάνης για την πρόβλεψη επισφαλών χρεωστών και της αναγκαίας οικονομικής πρόβλεψης, σε κάποιο στάδιο στο μέλλον θα επηρεάσουν το οικονομικό και φορολογικό αποτέλεσμα και συνεπώς θα πρέπει να τύχουν και φορολογικής πρόβλεψης. Με λίγα λόγια θα πρέπει να γίνει μία πρόβλεψη για το μελλοντικό φόρο που θα κληθεί η επιχείρηση να πληρώσει ή που θα γλιτώσει όταν μερικές από τις δαπάνες που δεν εκπίπτονται ή δεν φορολογούνται σήμερα θα τύχουν αντίθετης μεταχείρισης στο μέλλον.

Χρηματοδοτικές Μισθώσεις

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι χρηματοδοτικές μισθώσεις που έχουν όλα τα στοιχεία της δανειοδότησης και όχι της αγοράς και ενοικίασης παγίων στοιχείων, θα πρέπει να απεικονίζονται σαν δανειοδοτήσεις και όχι σαν μισθώσεις. Ο βασικός κανόνας που ακολουθείται για να αποφασιστεί η φύση της συναλλαγής είναι κατά πόσον ο ενοικιαστής έχει όλες τις υποχρεώσεις και δικαιώματα που θα είχε και ως ιδιοκτήτης. Σε κάθε περίπτωση οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να δίδουν την εικόνα της πραγματικής και όχι της τυπικής σχέσης.

Στην Ελλάδα ο νόμος 1665/1986 που εισήγαγε τις χρηματοδοτικές μισθώσεις έχει όλες εκείνες τις διατάξεις που στοιχειοθετούν ότι η ουσία της συναλλαγής είναι αυτή της χρηματοδότησης και όχι της εκμίσθωσης και συνεπώς οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης αλλά και οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν αυτές τις υπηρεσίες θα πρέπει να απεικονίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις την ουσία. Αυτό σημαίνει ότι οι μισθωτές θα πρέπει να δείχνουν στον ισολογισμό τους τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να τα αποσβένουν. Θα πρέπει επίσης να δείχνουν την πραγματική οικονομική επιβάρυνση, δηλαδή τον τόκο, για το ουσιαστικό δάνειο που έχουν πάρει και όχι απλώς να δείχνουν το μίσθωμα σαν έξοδο.

Αντίθετα, οι 6 εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν πρέπει να δείχνουν στον ισολογισμό τους την αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που έχουν εκμισθώσει σε τρίτους αλλά το ποσό του δανείου.

Επίσης δεν πρέπει να έχουν σαν έσοδο τα ενοίκια που εισπράττουν ούτε και να πραγματοποιούν αποσβέσεις στα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Το έσοδό τους θα είναι το ουσιαστικό όφελος, δηλαδή έσοδα από τόκους.

Λοιπές Περιπτώσεις

Ορισμένες φορές υπάρχουν εμβόλιμες διατάξεις που αποσκοπούν στο να καλυτερεύσουν την εικόνα των επιχειρήσεων, όπως με απόφαση του Κράτους επετράπη στις επιχειρήσεις να μην επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της μιας χρήσης με τις συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την υποτίμηση της Δραχμής το 1998. Τέτοιες παρεμβάσεις μπορεί να είναι αποδεκτές για φορολογικούς ή άλλους σκοπούς αλλά δεν μπορεί να είναι αποδεκτές για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γιατί, εφόσον η ζημία έχει επέλθει, η επιχείρηση θα πρέπει να την καταχωρήσει στη χρήση όπου συνέβη και όχι να την μεταφέρει εις βάρος μελλοντικών μετόχων που δεν είχαν καμμία σχέση με τη χρήση αυτή. Συνεπώς διατάξεις σαν και αυτήν θα πρέπει να αγνοηθούν στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

2. Επύκρωσις (Πιστοποιητικό) Ορκωτών Ελεγκτών

Το δεύτερο κύριο θέμα που θα πρέπει να απασχολήσει τις αρμόδιες αρχές είναι οι επιφυλάξεις των ορκωτών ελεγκτών στις εκθέσεις (πιστοποιητικά) τους επί των οικονομικών καταστάσεων. Θα πρέπει κατ' αρχήν να επισημανθεί ότι για τη σωστή λειτουργία της αγοράς (κεφαλαιαγοράς) η διοίκηση της επιχείρησης αποφασίζει και φέρει την ευθύνη για την υιοθέτηση των σωστών (κατάλληλων) λογιστικών αρχών έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να απεικονίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσης. Ο ορκωτός ελεγκτής (ΟΕ) έχει την ευθύνη να διενεργήσει έλεγχο χωρίς περιορισμούς και να εκφέρει τη γνώμη του (γι' αυτό και η χρήση της λέξης «πιστοποιητικό» δεν είναι σωστή γιατί ο ΟΕ δεν «πιστοποιεί» τίποτα) κατά πόσον οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές (πρότυπα) και απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσης. Με τον τρόπο αυτό η κρίση της επιχείρησης (όπου αναφέρεται πιο πάνω) δεν είναι ανέλεγκτη αλλά επιβεβαιώνεται και από τον ΟΕ.

Συνεπώς, θεωρείται αδιανόητο για μια επιχείρηση που είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο να υπάρχουν επιφυλάξεις από τους ορκωτούς ελεγκτές για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεών της. Εν πάσει περιπτώσει, και στο βαθμό που υπάρχει τέτοια παρατήρηση, δεν είναι δυνατό οι αρχές να μένουν αδρανείς. Για παράδειγμα, πληθώρα εκθέσεων (πιστοποιητικών) ορκωτών ελεγκτών στην Ελλάδα αναφέρουν ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν κάνει σωστές προβλέψεις είτε για επισφαλείς χρεώστες είτε για άλλες δαπάνες, και όμως καμμία αρχή δεν επεμβαίνει να τους απαγορεύσει να μοιράσουν τα κέρδη που εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσης και που στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν αφού θα έπρεπε να μειωθούν κατά τα ποσά που αναφέρουν οι ορκωτοί ελεγκτές στην έκθεση (πιστοποιητικό) τους. Είτε θα δεχθούμε ότι οι ορκωτοί ελεγκτές κάνουν σωστά τη δουλειά τους και καλώς αναφέρουν την έλλειψη προβλέψεων και συνεπώς τη λανθασμένη απεικόνιση των αποτελεσμάτων, είτε ότι οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν κάνει λάθος οπότε θα πρέπει να τους επιβληθούν κυρώσεις για τη μη σωστή εκτέλεση των καθηκόντων τους. Δεν μπορεί σε καμμία περίπτωση και τα δύονα είναι αποδεκτά, δηλαδή και οι ορκωτοί ελεγκτές να λένε ότι τα αποτελέσματα είναι λανθασμένα και οι επιχειρήσεις να μοιράζουν ανύπαρκτα κέρδη. Πιστεύω ότι είναι φανερό προς όλους ότι η διανομή ανύπαρκτων κερδών ουσιαστικά σημαίνει διανομή κεφαλαίων ή μεταφορά ζημιών από τους υπάρχοντες στους μελλοντικούς μετόχους.

3. Διανομή Κερδών σε Ανύπαρκτα Κέρδη

Είναι προφανές από τα ανωτέρω ότι το οικονομικό αποτέλεσμα θα διαφέρει από το φορολογικό. Ενώ αυτό ουσιαστικά αναγνωρίζεται από τη νομοθεσία μας (όπου η φορολογική δήλωση παρέχει χώρο για αναμόρφωση των αποτελεσμάτων) στην πράξη αυτές οι διαφορές έχουν περιοριστεί πολύ. Σε όλες τις ανεπτυγμένες χώρες είναι αδιανόητο να μην μπορεί ο φορολογούμενος να συντάξει τη φορολογική δήλωση χωρίς αυτή να συνοδεύεται από τη φορολογική αναμόρφωση.



Το παράδειγμα που ακολουθεί δείχνει πώς αυτό μπορεί να γίνει και πώς προσδιορίζονται τα ποσά της αναβαλλόμενης φορολογίας (deferred tax).

	<u>Δραχμές</u>	<u>Μόνιμες διαφορές</u>	<u>Προσωρινές διαφορές</u>
Κέρδος χρήσης προ φόρου	100		
Τύπ			
Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν εκπίπτονται		10	10
Προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες πέραν των εκπιπτόμενων	20		20
Αποσβέσεις πέραν των εκπιπτόμενων	<u>15</u>		<u>15</u>
Φορολογητέο κέρδος	145	10	35
Φόρος προς πληρωμή @ 40%	58		
Αναβαλλόμενη φορολογία @ 40%			14
Αναβαλλόμενη φορολογία προς μεταφορά (πρόβλεψη στον ισολογισμό)			14

Έστω στον επόμενο χρόνο η επιχείρηση δικαιούται φορολογική έκπτωσηση Δρχ 5 για επισφαλείς χρεώστες, Δρχ 10 για αποσβέσεις αλλά δεν έχει καμμία τέτοια επιβάρυνση στα οικονομικά αποτελέσματα γιατί έχει ήδη κάνει τις σωστές προβλέψεις/αποσβέσεις σε προηγούμενη χρήση.

Τότε η φορολογική αναμόρφωση θα είναι ως εξής:

	<u>Δραχμές</u>	<u>Μόνιμες διαφορές</u>	<u>Προσωρινές διαφορές</u>
Κέρδος χρήσης προ φόρου (όπου)	100		
Συν Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν εκπίπτονται	<u>20</u>		
	120		
Μείον Εκπιπτόμενη πρόβλεψη για επισφαλείς χρεώστες	(5)		(5)
Εκπιπτόμενες αποσβέσεις	(10)		(10)

Φορολογητέο αποτέλεσμα	<u>105</u>	(15)
Φόρος προς πληρωμή @ 40%	<u>42</u>	
Αναβαλλόμενη φορολογία (αρνητικό) @ 40%		(6)

Αναβαλλόμενη φορολογία προς μεταφορά (Δρχ 14 - 6) =

8

ΜΕΘΩΝΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΑΓΜΑΤΑ

1997 : Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (αναθεωρημένο 1997)

1993 : Αποθέματα (αναθεωρημένο 1993)

1992 : Καταστάσεις ταμιακών ροών (αναθεωρημένο 1992)

1993 : Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές (αναθεωρημένο 1993)

1999 : Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (αναθεωρημένο 1999)

1993 : Συμβάσεις κατασκευής έργων (αναθεωρημένο 1993)

2000 : Φόροι εισοδήματος (αναθεωρημένο 2000)

1997 : Πληροφόρηση κατά τομέα (αναθεωρημένο 1997)

1994 : Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών (αναθεωρημένο 1994)

1998 : Ενσώματα πάγια (αναθεωρημένο 1998)

1997 : Μισθώσεις (αναθεωρημένο 1997)

1993 : Έσοδα (αναθεωρημένο 1993)

2002 : Παροχές σε εργαζομένους (αναθεωρημένο 2002)

1994 : Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης (αναθεωρημένο 1994)

1993 : Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος (αναθεωρημένο 1993)

1998 : Ενοποιήσεις επιχειρήσεων (αναθεωρημένο 1998)

1993 : Κόστος δανεισμού (αναθεωρημένο 1993)

- 1994 : Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (αναθεωρημένο 1994)
- 1994 : Λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία (αναθεωρημένο 1994)
- 2000 : Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις (αναθεωρημένο 2000)
- 2000 : Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις (αναθεωρημένο 2000)
- 1994 : Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες (αναθεωρημένο 1994)
- 1994 : Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (αναθεωρημένο 1994)
- 2000 : Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες (αναθεωρημένο 2000)
- 1998 : Χρηματοπιστωτικά μέσα
- 1997 : Κέρδη κατά μετοχή (1997)
- 1998 : Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση (1998)
- 1998 : Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις (1998)
- 1998 : Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (1998)
- 1998 : Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις (1998)
- 1998 : Αύλα περιουσιακά στοιχεία (1998)
- 1998 : Χρηματοπιστωτικά μέσα
- 2000 : Επενδύσεις σε ακίνητα (2000)
- 2001 : Γεωργία (2001)

ΔΙΕΡΜΗΝΙΕΣ ΤΗΣ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΡΜΗΝΙΕΩΝ

1000 : Αρχή της συνέπειας— Διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων

1001 : Αρχή της συνέπειας— Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού

1002 : Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις

1003 : Ταξινόμηση χρηματοπιστωτικών μέσων

1004 : Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού

1005 : Εισαγωγή του ευρώ

1006 : Πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο

1007 : Ενοποιήσεις επιχειρήσεων — Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως συνενώσεις συμφερόντων

1008 : Κρατική υποστήριξη— Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

1009 : Συνάλλαγμα— Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος

1010 : Ενοποίηση— Οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού

1011 : Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες—Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες

1012 : Ενσώματα πάγια —Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων

1013 : Λειτουργικές μισθώσεις —Κίνητρα

1014 : Μετοχικό κεφάλαιο-Επαναπόκτηση ιδίων κεφαλαίων

1015 : Καθαρή θέση-Δαπάνες μιας συναλλαγής καθαρής θέσης

- 21000 : Συνέπεια —Εναλλακτικές μέθοδοι
- 21000 : Τηρούμενο νόμισμα — Αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 21 και 29
- 21000 : Μέθοδος καθαρής θέσης— Καταχώρηση ζημιών
- 21000 : Φόροι εισοδήματος— Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων
- 21000 : Ενοποιήσεις επιχειρήσεων — Μεταγενέστερη προσαρμογή εύλογων αξιών και υπεραξίας που καταχωρήθηκαν αρχικά
- 21000 : Ενσώματα πάγια —Κόστος σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών
- 21000 : Κέρδη κατά μετοχή — Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορεί να διακανονιστούν σε μετοχές
- 21000 : Φόροι εισοδήματος— Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της
- 21000 : Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης
- 21000 : Ενοποιήσεις επιχειρήσεων — «Ημερομηνία ανταλλαγής» και εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων
- 21000 : Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών
- 21000 : Τηρούμενο νόμισμα — Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης
- 21000 : Έσοδα — Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης
- 21000 : Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστη δικτυακού τόπου
- 21000 : Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης — Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Α. ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ

1) ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟ Ν. 2190/1930

Στην ΚΑΜΠΙΛΟΤΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΩΝ ΤΟΥΣ ΚΤΙΣΕΩΣ Η ΤΡΕΧ. ΑΞΙΑΣ

Κατά τη γνώμη μας, η **χαμηλότερη τρέχουσα αξία**, όταν αυτή προσδιορίζεται με βάση τη ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΤΙΜΗ, στρεβλώνει την πραγματική εικόνα του ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων κάθε μητρικής εταιρίας, που δεν προτίθεται να πουλήσει άμεσα τις κατεχόμενες μετοχές θυγατρικής.

Η σχετική νομοθεσία της Ε.Ε. (4η Οδηγία) μολονότι επιτρέπει μία τέτοια αποτίμηση, ωστόσο δεν την επιβάλλει. Θα μπορούσε, επομένως, το θέμα αυτό να ρυθμιστεί άμεσα με κατάλληλη τροποποίηση της σχετικής διάταξης (αρθρ. 43 § 6), ώστε να μην υπάρχει παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π.

2) ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟ Δ.Λ.Π. 27

ΕΠΙΛΟΓΗ μεταξύ ΑΡΧΙΚΟΥ Η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΙΣΕΩΣ

Δηλαδή, κατά τα Δ.Λ.Π. δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη η τρέχουσα χρηματιστηριακή συγκυρία, εκτός εάν και για όσο μέρος των κατεχόμενων μετοχών έχει αποφασιστεί η μεταβίβασή του.

Επίσης, τα Δ.Λ.Π. επιτρέπουν ακόμα και αύξηση της εμφανιζόμενης αρχικής αξίας κτήσεως, με ωφέλεια των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, αν επιλεγεί η μέθοδος του αναπροσαρμοσμένου κόστους με βάση τη Μέθοδο Καθαρής Θέσης και η θυγατρική παρουσιάζει βελτίωση της πραγματικής Καθαρής Θέσης της, ύστερα από απάλειψη των τυχόν διαιτηρικών κερδών ή ζημιών.

3) ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΒΛΕΪΣΕΙΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ Δ.Λ.Π. 2

Κάθε Πρόβλεψη Υποτίμησης που εμφανίζεται αφαιρετικά κάτω από τις Συμμετοχές σε Συνδεμένες Επιχειρήσεις του Ενεργητικού και οφείλεται στην αρνητική χρηματιστηριακή συγκυρία τόσο της χρήσεως 2000, όσο και της χρήσεως 2001, **ΑΠΑΛΕΙΦΕΤΑΙ ΚΑΙ ΕΞΑΦΑΝΙΖΕΤΑΙ** από τον Ισολογισμό κάθε μητρικής εταιρίας (με ισόποση απάλειψη από τα Έξοδα Εγκαταστάσεως και από το όποιο αρνητικό ποσό μεταφέρθηκε απευθείας και μείωσε τα ίδια κεφάλαια της μητρικής).

Οι ετήσιες αποσβέσεις της Πρόβλεψης χρήσεως 2000, που βάρυναν τα Αποτελέσματα των χρήσεων 2000 και 2001 (ήτοι 2/5 του ποσού της πρόβλεψης) **ΕΠΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΩΣ ΕΣΟΔΟ**

και αυξάνουν τα προ φόρων Καθαρά Κέρδη της χρήσεως 2002 (ή μειώνουν τις Καθαρές Ζημιές), βελτιώνοντας ισόποσα τη λογιστική Καθαρή Θέση της μητρικής εταιρίας.

Αν η μητρική εταιρία επιλέξει τη Μέθοδο της Καθαρής Θέσης (επειδή π.χ. οι περισσότερες ή σημαντικότερες θυγατρικές της παρουσιάζουν αύξηση της πραγματικής καθαρής θέσης τους), παρέχεται επιπλέον η δυνατότητα αναλογικής αύξησης της αξίας Συμμετοχών σε Συνδεμένες Επιχειρήσεις, με ισόποση ΑΥΞΗΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ και, κατ' επέκταση, της λογιστικής Καθαρής Θέσης της μητρικής.

1) ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΗΡΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Κατά το Ν. 2190/1920: Εξαιρούνται θυγατρικές με διαφορετική δραστηριότητα από εκείνη της μητρικής (οπότε εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης). Κατά το Δ.Λ.Π. 22: Δεν επιτρέπεται τέτοια εξαίρεση. Επιπλέον τα Δ.Λ.Π. επιβάλλουν να συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση και οι κοινοπραξίες, καθώς και οι εταιρίες ειδικού σκοπού. Επίδραση της διαφοράς: Παρέχεται το πραγματικό μέγεθος του Ομίλου και η πλήρης εικόνα της λειτουργικής πορείας του.

2) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Κατά το Ν. 2190/1920 : είναι η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσεως και αποκτώμενης αναλογίας της **λογιστικής** καθαρής θέσης της θυγατρικής (ο νόμος επιτρέπει την κατανομή της διαφοράς αυτής, εν όλω ή εν μέρει, στα ενοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής)

Κατά το Δ.Λ.Π. 22 : είναι η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσεως και αποκτώμενης αναλογίας της **πραγματικής** καθαρής περιουσίας της θυγατρικής, που προκύπτει από την επανεκτίμηση όλων των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων στις εύλογες (τρέχουσες) αξίες. Επίδραση της διαφοράς : Αν στις θυγατρικές επιχειρήσεις υπάρχουν αφανείς υπεραξίες (συνήθως από επενδύσεις σε ακίνητα και συμμετοχές), οι οποίες υπερκαλύπτουν τις τυχόν μη εμφανιζόμενες υποτιμήσεις και προβλέψεις, τότε η όποια χρεωστική Διαφορά Ενοποίησης μπορεί να μειωθεί ή ακόμη και να αντιστραφεί σε Πιστωτική.

3) ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΗΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Κατά το Ν. 2190/1920 : είτε στο Ενεργητικό του Ενοπ. Ισολογισμού, με υποχρέωση απόσβεσης σε 5 ισόποσες ετήσιες δόσεις (δηλ. μέσω των ενοποιημένων αποτελεσμάτων), είτε με εφάπαξ απευθείας μεταφορά σε βάρος των ενοποιημένων Ιδίων Κεφαλαίων.

Κατά το Δ.Λ.Π. 22 : Στο Ενεργητικό του Ενοποιημένου Ισολογισμού, με υποχρέωση απόσβεσης μέχρι 20 ισόποσες ετήσιες δόσεις. Επίδραση της διαφοράς : Σημαντική μείωση των ετήσιων επιβαρύνσεων των ενοποιημένων Αποτελεσμάτων Χρήσεως και βελτίωση της ενοποιημένης Καθαρής Θέσης, ιδίως στις περιπτώσεις που η απόκτηση της θυγατρικής έγινε πρόσφατα.

4) ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Κατά το Ν. 2190/20 : Η ενοποίηση των παγίων γίνεται κατά κανόνα με βάση την εμφανιζόμενη λογιστική αξία τους (δηλαδή, κόστος κτήσεως πλέον νόμιμες αναπροσαρμογές μείον αποσβέσεις). Κατά τα Δ.Λ.Π. 16 και 22: Η ενοποίηση των παγίων γίνεται πάντοτε με βάση την εύλογη αξία τους και οι εκάστοτε ανατιμήσεις λογίζονται με απευθείας αύξηση ειδικού αποθεματικού των ενοποιημένων ιδίων Κεφαλαίων, ενώ οι εκάστοτε υποτιμήσεις βαρύνουν τα ενοποιημένα αποτελέσματα, στο μέτρο που δεν επαρκεί το πιο πάνω ειδικό αποθεματικό. Επίδραση της διαφοράς: Αν κάποιες ή όλες από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις εμφανίζουν τα πάγια τους με βάση την κύρια μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 (δηλαδή: τρέχον αναπόσβεστο κόστος κτήσεως), θα απαιτούνται εξωλογιστικές αναπροσαρμογές στις αξίες των παγίων και των ιδίων κεφαλαίων, μόνο για το σκοπό της ενοποίησης.

5) ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ

Πρόκειται για σημαντική βελτίωση στο σύστημα πληροφόρησης των μετόχων, αναλυτών κλπ, καθώς και στο σύστημα σύνδεσης και ελέγχου (ενάρξεως και λήξεως) των διάφορων κονδυλίων των ενοποιημένων Ιδίων Κεφαλαίων. Στο Δ.Λ.Π. 1 δίδονται τα ακόλουθα δύο υποδείγματα του Πίνακα αυτού: 8 Όμιλος XYZ - Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για το έτος που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2002.



Σύμφωνα με τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

- Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 προβλέπει ότι για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με διεθνή λογιστικά πρότυπα, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 του παρόντος κανονισμού.
- Αφού έλαβε υπόψη τις συμβουλές που της παρείχε η τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, η Επιτροπή συμπέρανε ότι τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 λογιστικά πρότυπα πληρούν τα κριτήρια που προβλέπει το άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΚ) για την υιοθέτησή τους.
- Η Επιτροπή έλαβε επίσης υπόψη τα σχέδια που έχουν αναληφθεί για την αναθεώρηση πολλών υφιστάμενων προτύπων. Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων που θα προκύψουν από αυτή την αναθεώρηση θα εξεταστεί μετά την οριστικοποίηση των σχετικών προτύπων. Η ύπαρξη αυτών των προτάσεων αναθεώρησης δεν επηρεάζει την απόφαση της Επιτροπής να υιοθετήσει τα υφιστάμενα πρότυπα, εκτός από το ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση, το ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση και έναν περιορισμένο αριθμό διερμηνειών που σχετίζονται με τα πρότυπα αυτά: ΜΕΔ 5 Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών Μέσων — Οροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού, ΜΕΔ 16 Μετοχικό Κεφάλαιο — Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών («μετοχές θησαυροφυλακίου») και ΜΕΔ 17 Ίδια Κεφάλαια — Κόστος μιας Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων.
- Η ύπαρξη προτύπων υψηλής ποιότητας για τα χρηματοπιστωτικά μέσα, περιλαμβανομένων των παράγωγων, έχει ιδιαίτερη σημασία για την κεφαλαιαγορά της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Ωστόσο, στην περίπτωση των ΔΛΠ 32 και 39, οι σχεδιαζόμενες αναθεωρήσεις ενδέχεται να είναι τόσο σημαντικές ώστε να μην είναι ενδεχόμενη η υιοθέτηση αυτών των προτύπων με τη σημερινή τους μορφή. Αμέσως μετά την ολοκλήρωση των σχεδίων αναθεώρησης που έχουν αναληφθεί, η Κοινότητα θα εξετάσει κατά προτεραιότητα τη δυνατότητα υιοθέτησης των αναθεωρημένων προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- Κατά συνέπεια, όλα τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 λογιστικά πρότυπα, εκτός από το ΔΛΠ 32, το ΔΛΠ 39 και τις σχετικές διερμηνείες πρέπει να υιοθετηθούν.
- Τα μέτρα που θεσπίζονται με τον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικών Θεμάτων.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στο Παράρτημα υιοθετούνται.

Ο παρόν κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος. Βρυξέλλες, 29ης Σεπτεμβρίου 2003.

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) από τις εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης εταιρίες είναι το αντικείμενο του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο κανονισμός αυτός προβλέπει ότι το αργότερο μέχρι το 2005, οι εισηγμένες και εισαγόμενες σε οργανωμένη Ευρωπαϊκή αγορά εταιρίες υποχρεούνται να καταρτίσουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους χρησιμοποιώντας τα ΔΛΠ. Βασικό σκεπτικό της μεγάλης αυτής πρωτοβουλίας είναι η ομοιογένεια, η διαφάνεια, η συγκρισιμότητα των στοιχείων που όλα μαζί συμβάλλουν στην ενοποίηση της Ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς.

Η Ελλάδα έχει ήδη πρωτοπορήσει σε αρκετούς τομείς της κεφαλαιαγοράς. Είναι επιθυμητό να πρωτοπορήσει και στον τομέα εφαρμογής των ΔΛΠ. Η αποκατάσταση υψηλότερων προτύπων διαφάνειας και συγκρισιμότητας για τις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών εισηγμένων εταιριών μόνον ωφέλειες μπορεί να προσφέρει, όπως αργότερα θα αναφέρω. Η επεξεργασία και υιοθέτηση των ΔΛΠ έχει αποτελέσει μία μόνιμη μέριμνα των εποπτικών αρχών της κεφαλαιαγοράς σε παγκόσμιο επίπεδο.

Ήδη από το 1998 η IOSCO - ο παγκόσμιος οργανισμός επιτροπών κεφαλαιαγοράς - 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. Το 2000 στο Σίδνεϋ της Αυστραλίας IOSCO υιοθέτησε τριάντα διεθνή λογιστικά πρότυπα και συνέστησε σε όλα τα μέλη της να τα εφαρμόσουν τουλάχιστον στις περιπτώσεις διασυνοριακών και πολυεθνικών εκδόσεων. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, ως μέλος του παγκόσμιου οργανισμού ανέλαβε την προεδρία της Ευρωπαϊκής περιφερειακής επιτροπής του οργανισμού το ίδιο έτος και προώθησε διαδικασίες για την μελέτη και προώθηση της χρήσης των ΔΛΠ, από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής ηπείρου. Ήταν μία ιδιαίτερα ευνοϊκή προς την πρωτοβουλία αυτή απόφαση, η πρόταση κανονισμού της ΕΕ που προανέφερα. Εκτός από την άμεση επίπτωση στις χώρες μέλη της ΕΕ, η απόφαση αυτή έδωσε έναυσμα και ώθηση σε χώρες της Ευρώπης που δεν είναι μέλη της ΕΕ να εργασθούν για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στις επικράτειές τους.

Στο μεταξύ, εδώ στην Ελλάδα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς εργάστηκε σε πολλά επίπεδα για την προετοιμασία των προτύπων. **Η πιο χαρακτηριστική δράση τους είναι ότι**

.. Όλες οι εισηγμένες εταιρίες δημοσίευσαν τέτιους πίνακες με τα ετήσια δελτία τους του 2001 και οι πίνακες αυτοί αποτελούν πολύτιμο εργαλείο πληροφόρησης και διαφάνειας για τις εισηγμένες εταιρίες.

Βεβαίως, η σύνταξη όλων των οικονομικών καταστάσεων σε ΔΛΠ θα αποκαταστήσει συνέπεια μεταξύ όλων των λογαριασμών που θα συντάσσουν οι εισηγμένες εταιρίες. Ελπίζω ότι θα αποκαταστήσει επίσης συνθήκες αυστηρής και πιο πειθαρχημένης εφαρμογής του λογιστικού προτύπου από τα λογιστήρια και τις διοικήσεις των ίδιων των εταιριών, ώστε να ελαχιστοποιηθούν ή και να απαλειφθούν εντελώς οι 'παρατηρήσεις' των ορκωτών ελεγκτών που τώρα συνοδεύουν πολλούς λογαριασμούς εταιριών.

Το νέο ξεκίνημα με την χρήση των ΔΛΠ πρέπει να είναι και ξεκίνημα μιας πιο τυποποιημένης, πιο διαφανούς και πιο αυστηρής λογιστικής πρακτικής από όλους. Παράλληλα συμμετέχουμε στις Ευρωπαϊκές δράσεις για την προετοιμασία της εφαρμογής των ΔΛΠ σε Ενωσιακή κλίμακα. Η Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς της ΕΕ - Committee of European Security Regulators (CESR) - έχει συγκροτήσει ομάδες εμπειρογνομόνων για την επεξεργασία θεμάτων και κανονισμών που αφορούν στην μετάβαση και πρώτη λειτουργία των ΔΛΠ. Οι ομάδες αυτές διαιρούνται σε δύο τομείς: τον τομέα της έγκρισης και επισημοποίησης των λογιστικών προτύπων και τον τομέα της επιβολής της εφαρμογής των προτύπων.

✓ ασχολείται με την ανάλυση, ερμηνεία, προσαρμογή, τυποποίηση των λογιστικών προτύπων.

✓ ασχολείται με μηχανισμούς παρακολούθησης, ελέγχου και επιβολής της πιστής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων που προκύπτουν από την εργασία του

πρώτου τομέα.

Οι δύο αυτοί τομείς είναι απόλυτα αναγκαίοι για την επιτυχημένη και ταχεία εφαρμογή των ΔΛΠ και πιστεύω ότι σε κάθε κράτος μέλος πρέπει να υπάρξουν αντίστοιχες διαρρυθμίσεις οι οποίες θα εκπληρώνουν τις ίδιες λειτουργίες σε εθνικό επίπεδο, και οι οποίες θα έχουν φυσική ανταπόκριση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές ομάδες.

Πιστεύω επίσης και συνιστώ με έμφαση ότι τόσο στα Ευρωπαϊκά όσο και στα εθνικά σώματα που θα επεξεργάζονται τα ΔΛΠ και την εφαρμογή τους πρέπει να συμμετέχουν απαραίτητα οι εποπτικές αρχές της κεφαλαιαγοράς που έχουν την γενικότερη ευθύνη των κανόνων διαφάνειας που αφορούν σε εισηγμένες εταιρίες. **Αυτό πρέπει υποχρεωτικά να γίνει και εδώ στην Ελλάδα, όπου η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς πρέπει να έχει σαφή ρόλο και λόγο στην εφαρμογή των ΔΛΠ από εισηγμένες εταιρίες.** Άλλωστε, η δημοσίευση προσωρινών λογιστικών καταστάσεων (σε τριμηνιαία βάση) και των πινάκων ταμιακών ροών γίνεται ήδη με βάση την νομοθεσία και τις κανονιστικές αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Η εφαρμογή των ΔΛΠ σε όλο το φάσμα των δημοσιεύσεων των εισηγμένων εταιριών πρέπει επομένως αναγκαστικά να καλύπτεται εποπτικά και από παρακολούθηση και δράσεις της εποπτικής αρχής της κεφαλαιαγοράς. Η εφαρμογή των ΔΛΠ και μάλιστα σε σύντομο χρόνο απαιτεί μεγάλη προσπάθεια από όλους. Σημαντική πτυχή αυτής της προσπάθειας είναι ασφαλώς η νομοθετική κατοχύρωση τυποποιημένων ΔΛΠ.

Ακόμη πιο σημαντική πτυχή είναι η εκπαίδευση των στελεχών των επιχειρήσεων, των υπαλλήλων λογιστηρίου, των ελεγκτών στα νέα πρότυπα. Ευτυχώς τα τρέχοντα ΔΛΠ, όπως τα έχει εγκρίνει η IOSCO, έχουν ήδη μεταφρασθεί στα Ελληνικά χάρις στην επιμελή και συστηματική προσπάθεια του ΣΟΕΛ, προσπάθεια η οποία αξίζει συγχαρητηρίων και πρέπει να συνεχισθεί. Στο εγχείρημα για την εκπαίδευση των εκατοντάδων στελεχών που θα απαιτηθεί να εξοικειωθούν με το περιεχόμενο και την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας, πρέπει να αξιοποιηθούν όλες οι δυνάμεις που διαθέτουμε, όλοι οι γνώστες και χρήστες των ΔΛΠ, ώστε η κατάρτιση στα ΔΛΠ να είναι αποτελεσματική και ακριβής.

Ακούω από αρκετές πλευρές να εκφράζεται αμφισβήτηση για το αν θα προλάβουμε, αν θα τα καταφέρουμε. Πιστεύω σταθερά ότι ασφαλώς μπορούμε να τα καταφέρουμε. Διεκπεραιώσαμε με μεγάλη επιτυχία δύσκολα εγχειρήματα στον χώρο της κεφαλαιαγοράς, όπως η απούλοποίηση. Θα διεκπεραιώσουμε με επιτυχία και την εφαρμογή των ΔΛΠ, αρκεί να συνεργασθούν όλοι οι φορείς και όλες οι δυνάμεις που έχουν ρόλο και λόγο στην εφαρμογή των προτύπων. Ακούω όμως και άλλες ανησυχίες, ορισμένες εύλογες, αλλά σε μεγάλο βαθμό υπερβολικές. Η ανησυχία, που ακούγεται σε όλη την Ευρώπη είναι ότι η μετάβαση στα ΔΛΠ θα δημιουργήσει ένα σοκ στους ισολογισμούς, τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων εταιριών.

Στην ανησυχία αυτή θέλω να αντιπαραθέσω τρεις παρατηρήσεις.

✓ **είναι ότι ήδη μεταξύ των εισηγμένων εταιριών στο χρηματιστήριο μας, σχεδόν τριάντα συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις και σε ΔΛΠ** είτε επειδή οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε διεθνή χρηματιστήρια είτε επειδή τα χρησιμοποιούν σε παρουσιάσεις που κάνουν σε διεθνείς επενδυτές. Οι εταιρίες αυτές καλύπτουν το 53% της συνολικής κεφαλαιαποίησης του ΧΑΑ. Με άλλα λόγια πάνω από το μισό των περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύονται στο χρηματιστήριο μας αποτιμώνται ήδη λογιστικά με βάση τα ΔΛΠ, άρα δεν θα υπάρξουν τόσο πολλές εκπλήξεις, όσο θα πιστεύαμε αρχικά.

✓ **είναι ότι ήδη από εφέτος προβλέφθηκε η δυνατότητα των εισηγμένων εταιριών να μειώσουν τα ίδια κεφάλαιά τους από ζημιές που προέρχονται από διαφορές αποτίμησης.** Η χρήση της δυνατότητας αυτής ήδη από τώρα, είναι συμβατή με την μετάβαση στα ΔΛΠ και θα απαμβλύνει την απότομη προσαρμογή των λογιστικών στοιχείων κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ.

✓ **Είναι καλύτερο να μετρηθεί και να εμφανισθεί η προσαρμογή των ισολογισμών με διαφανή τρόπο παρά να πλανάται η υποψία και η φημολογία για την ύπαρξη ενός άδηλου και απειλητικού 'σοκ' το οποίο όπως όλες οι χρηματιστηριακές φημολογίες και δαιμονολογίες θα πάρει ασφαλώς φανταστικές διαστάσεις.** Η διαφάνεια είναι το καλύτερο μέσο για την καταπολέμηση της σεναριολογίας.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα θα αποτελέσει οικονομικό γεγονός μείζονος σημασίας. Θα διασφαλίσει την καλύτερη ενημέρωση των διεθνών αλλά και των Ελλήνων επενδυτών και θα ενδυναμώσει την προτίμηση για τις μετοχές. Θα αποκαταστήσει την συγκρισιμότητα των Ελληνικών αξιών με τις Ευρωπαϊκές,

ολοκληρώνοντας έτσι τόσο την ένταξή μας στην ζώνη του Ευρώ όσο και την αναβάθμιση της Ελληνικής κεφαλαιαγοράς και την ένταξή της στις ανεπτυγμένες αγορές του κόσμου. Αξίζει να δουλέψουμε όλοι με ζήλο για την πιστή εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.



ΕΛΛΑΣ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
Παραπομπή των Οικονομικών Καταστάσεων

ΣΚΟΠΟΣ

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 ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η καταχώρηση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση εξειδικευμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως μια ετήσια έκθεση οικονομικών πεπραγμένων της επιχείρησης ή ένα δελτίο πληροφοριών. Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για συνοπτικού τύπου ενδιάμεση οικονομική έκθεση. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Όμως, δεν αποκλείει την ταυτόχρονη παρουσίαση σε ενιαίο έγγραφο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας σύμφωνα με τις εθνικές ρυθμίσεις, εφόσον η λογιστική βάση κατάρτισης της κάθε μιας από τις παραπάνω οικονομικές καταστάσεις σαφώς γνωστοποιείται στην κατάσταση των λογιστικών αρχών.

3. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλους τους τύπους των επιχειρήσεων συμπεριλαμβανομένων των Τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Επιπρόσθετες ρυθμίσεις για τις Τράπεζες και τα παρόμοια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συναφείς με τις ρυθμίσεις αυτού του Προτύπου, τίθενται στο ΔΛΠ 30 «Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων».

4. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος. Οι εμπορικές επιχειρήσεις του Δημόσιου Τομέα είναι δυνατόν συνεπώς να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του Προτύπου. Μη κερδοσκοπικές, κρατικές και άλλες επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες επιχειρήσεις μπορεί επίσης να παρουσιάζουν συμπληρωματικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

1. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία:

- (α) περιουσία,
- (β) αποθεμάτια,
- (γ) απαιτήσεις από τρίτους,
- (δ) ενοχλήσεις από τρίτους,
- (ε) παθητικότητα από τρίτους,
- (ς) παθητικότητα από τον Δημόσιο Τομέα,
- (ζ) αποθεματικά μέσα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998. Συνιστάται η εφαρμογή του και ενωρίτερα.

2. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ1 «γνωστοποίηση λογιστικών αρχών», το ΔΛΠ 5 «πληροφορίες που γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις» και το ΔΛΠ 13 «εμφάνιση των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» που εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο σε αναμορφωμένες εκδόσεις το 1994.



Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 «αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Οκτώβριο του 1975.

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων με το σύστημα του ιστορικού κόστους. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων αποτελεί το ποσό του κόστους που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται από περίοδο σε περίοδο μέχρις ότου καταχωρηθούν τα αντίστοιχα έσοδα. Αυτό το Πρότυπο παρέχει πρακτικές οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία καταχώρησή του ως εξόδου, καθώς και για τυχόν υποτίμηση μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους κοστολογικούς τύπους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο πλαίσιο του συστήματος του ιστορικού κόστους για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, εκτός από:

- (α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής έργων, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (βλέπε ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων»),
- (β) χρηματοπιστωτικά μέσα,

(γ) αποθέματα παραγωγού γεωργικών και δασικών προϊόντων και μεταλλευμάτων κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με γενικά καθιερωμένες πρακτικές σε ορισμένους κλάδους και

(δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 «αποτίμηση και παρουσίαση των αποθεμάτων στο πλαίσιο του συστήματος του ιστορικού κόστους», που είχε εγκριθεί το 1975.

3. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1(γ) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν οι αγροτικές εσοδείες έχουν συλλεγεί ή τα μεταλλεύματα έχουν εξορυχτεί και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει μια ομοιογενής αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

✓ είναι περιουσιακά στοιχεία:

(α) που κατέχονται προς πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,

(β) στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση, ή

(γ) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

2. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κατέχονται για μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κατέχεται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την επιχείρηση ή είναι σε εξέλιξη στην παραγωγική διαδικασία καθώς και υλικά και εφόδια που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 16, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα (βλέπε ΔΛΠ αριθμός 18 «έσοδα»).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.



ΔΑΠ 7
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΕΩΣ
ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΟ ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ 1982
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, «κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Οκτώβριο του 1977.

ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης, να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, «Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως», που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

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

ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

1. Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων επιχειρήσεων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Επένδυση** είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.
- ✓ **Επένδυση** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- ✓ **Επένδυση** νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.
- ✓ **Επένδυση** είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.
- ✓ **Επένδυση** είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.
- ✓ **Επένδυση** είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.

Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα

1. Τα ταμιακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμιακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμιακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμιακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμιακό ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμιακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

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

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΡΑΣΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1994.

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστικό χειρισμό ορισμένων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων,

ούτως ώστε όλες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με ομοιόμορφο τρόπο. Αυτό ενισχύει τη συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης των προηγούμενων περιόδων όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις των άλλων επιχειρήσεων. Κατόπιν τούτων, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την κατάταξη και γνωστοποίηση των έκτακτων κονδυλίων και τη γνωστοποίηση ορισμένων στοιχείων κέρδους ή ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες. Επίσης καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και τη διόρθωση των βασικών λαθών.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, του κέρδους ή της ζημίας από τις συνήθεις δραστηριότητες και των έκτακτων κονδυλίων, καθώς και για τη λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, των βασικών λαθών και των μεταβολών στις λογιστικές αρχές.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το διεθνές λογιστικό Πρότυπο αριθμός 8, «ποσά ανόργανα ή έκτακτα, κονδύλια προηγούμενης περιόδου και μεταβολές λογιστικών αρχών», που είχε εγκριθεί το 1977.

3. Αυτό το Πρότυπο ασχολείται, μεταξύ άλλων, με τη γνωστοποίηση ορισμένων στοιχείων του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου. Αυτές οι γνωστοποιήσεις γίνονται επιπροσθέτως από κάθε άλλη γνωστοποίηση που απαιτείται από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, συμπεριλαμβανομένου και του ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

4. Οι φορολογικές επιδράσεις των έκτακτων κονδυλίων, των βασικών λαθών και των μεταβολών στις λογιστικές αρχές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 «φόροι εισοδήματος». Όπου το ΔΛΠ 12 αναφέρεται σε ασυνήθη κονδύλια, αυτό πρέπει να διαβάζεται ως έκτακτα κονδύλια, όπως καθορίζονται σε αυτό το Πρότυπο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Εσοδα ή έξοδα** είναι έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οι οποίες σαφώς διακρίνονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και συνεπώς δεν αναμένεται να επαναλαμβάνονται συχνά ή σε τακτά διαστήματα.
- ✓ **Δραστηριότητες** είναι οι οποιοσδήποτε δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από μία επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεών της και όσες σχετικές δραστηριότητες αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεύρυνση των κύριων δραστηριοτήτων της ή ως μέρος ή επακόλουθο αυτών.
- ✓ **Λάθη** είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα περίοδο, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων περιόδων να μην μπορεί να θεωρούνται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημερομηνία της έκδοσής τους.
- ✓ **Μέθοδοι, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές**, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.



ΔΛΠ 10

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Επιβαρύνει μετρίως την κατάσταση του υπολογισμού

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Μάρτιο του 1999. Το ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού», αντικαθιστά εκείνα τα μέρη του ΔΛΠ 10 «Ενδεχόμενα και Γεγονότα που Συμβαίνουν Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού», που δεν έχουν ήδη αντικατασταθεί από το ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις». Το νέο Πρότυπο κάνει τις ακόλουθες περιορισμένες αλλαγές:

(α) Νέες γνωστοποιήσεις σχετικά με την ημερομηνία έγκρισης της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων.

(β) Απάλειψη του δικαιώματος επιλογής της καταχώρησης μίας υποχρέωσης για μερίσματα, που δηλώνονται ότι αφορούν τη περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις και προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Η επιχείρηση μπορεί να δημοσιοποιεί τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τα μερίσματα αυτά είτε στον πίνακα του ισολογισμού ως ένα ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

(γ) Επιβεβαίωση ότι μια επιχείρηση πρέπει να επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις, οι οποίες αφορούν σε συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, υπό το φως κάθε νέας πληροφορίας που λαμβάνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με αυτές τις συνθήκες.

(δ) Κατάργηση της απαίτησης να προσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις, όταν ένα γεγονός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνει ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας έπαψε να ισχύει για ένα τμήμα της επιχείρησης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας εφαρμόζεται στο σύνολο μιας επιχείρησης.

(ε) Ορισμένες λεπτομέρειες στα παραδείγματα των διορθωτικών και μη γεγονότων.

(στ) Διάφορες σχεδιαστικές βελτιώσεις.

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

(α) Πότε μια επιχείρηση πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(β) Τις γνωστοποιήσεις που μια επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι μια επιχείρηση δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης

δραστηριότητας, αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας έπαψε να ισχύει.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

(α) Εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

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

3. Σε μερικές περιπτώσεις, μια επιχείρηση χρειάζεται να υποβάλλει τις οικονομικές καταστάσεις της στους μετόχους της για έγκριση, αφού οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ήδη εκδοθεί. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί για έκδοση κατά την ημερομηνία της αρχικής έκδοσης και όχι κατά την ημερομηνία που οι μέτοχοι εγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η διοίκηση μιας επιχείρησης ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος της 31 Δεκεμβρίου 20X1 στις 28 Φεβρουαρίου 20X2. Στις 18 Μαρτίου 20X2, το Διοικητικό Συμβούλιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εγκρίνει για έκδοση. Η επιχείρηση ανακοινώνει το κέρδος της και επιλεγμένες άλλες οικονομικές πληροφορίες στις 19 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτων οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στο αρχείο της αρμόδιας διοικητικής αρχής στις 17 Μαΐου 20X2. Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται στις 18 Μαρτίου 20X2 (ημερομηνία έγκρισης του Διοικητικού Συμβουλίου για έκδοση).

Σε μερικές περιπτώσεις, η Διοίκηση μιας επιχείρησης χρειάζεται να υποβάλλει τις οικονομικές καταστάσεις της προς ένα εποπτικό συμβούλιο (αποτελούμενο μόνο από μη εκτελεστικά όργανα), για έγκριση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση, όταν η Διοίκηση εγκρίνει αυτές για υποβολή προς το Εποπτικό Συμβούλιο.

ΕΠΟΠΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Στις 18 Μαρτίου 20X2, η Διοίκηση μιας επιχείρησης εγκρίνει για υποβολή τις οικονομικές καταστάσεις προς το Εποπτικό Συμβούλιο της. Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται μόνο από μη εκτελεστικά όργανα και μπορεί να συμπεριλαμβάνει αντιπροσωπεϊές εργαζομένων και άλλων εξωτερικών συμφερόντων. Το εποπτικό συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 26 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στο αρχείο μιας Διοικητικής Υπηρεσίας στις 17 Μαΐου 20X2. Η εξουσιοδότηση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων δίδεται στις 18 Μαρτίου 20X2. (Ημερομηνία έγκρισης της διοίκησης για έκδοση προς το εποπτικό συμβούλιο).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού περιλαμβάνουν όλα τα γεγονότα μέχρι την ημερομηνία που εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση, ακόμη και αν αυτά τα γεγονότα συμβαίνουν μετά τη δημοσίευση μιας ανακοίνωσης αποτελέσματος ή άλλων επιλεγμένων οικονομικών πληροφοριών.

2. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται σε οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

3. Στο 1998 το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις», αντικατέστησε τα μέρη του ΔΛΠ 10 «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», που αφορούν τα ενδεχόμενα. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το υπόλοιπο εκείνου του Προτύπου.

ΔΛΠ 11 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ Επιθεώρηση Κατασκευαστικών Έργων

Αυτό το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11, «λογιστική συμβάσεων κατασκευής έργων», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο το 1978. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Τον Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 45. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόστηκε όταν το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999) άρχισε να εφαρμόζεται, δηλαδή για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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



2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11, «λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων», που εγκρίθηκε το 1978.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

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

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

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

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων καταρτίζονται με διάφορους τρόπους, οι οποίοι, για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ταξινομούνται ως «συμβάσεις σταθερής τιμής» και «συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής». Μερικές συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά αμφοτέρων των πιο πάνω τύπων σύμβασης, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής με προσυμφωνημένη μέγιστη τιμή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο κατασκευαστής χρειάζεται να λαμβάνει υπόψη όλους τους όρους των παραγράφων 23 και 24 προκειμένου να προσδιορίσει πότε θα καταχωρηθούν τα έσοδα και έξοδα από συμβάσεις.

ΗΜΕΙΣ ΤΟΙΝΥΝΙΑ ΕΝΑΡΧΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Το παρόν Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

Τον Οκτώβριο του 1996 το Συμβούλιο ενέκρινε ένα αναθεωρημένο Πρότυπο, ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1996), «φόροι εισοδήματος», το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 12 (αναμορφωμένο 1994), «λογιστική φόρων εισοδήματος». Το αναθεωρημένο Πρότυπο, άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Το Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 88. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόστηκε για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000. Τον Απρίλιο του 2000 οι παράγραφοι 20, 62(α), 64 και Προσάρτημα Α, παράγραφοι Α10, Α11 και Β8, τροποποιήθηκαν για να αναθεωρήσουν τις διάφορες παραπομπές και την ορολογία σαν αποτέλεσμα της έκδοσης του ΔΛΠ 40, «Επενδύσεις σε Ακίνητα».

Οι ακόλουθες διερμηνείες αφορούν το ΔΛΠ 12:

Διερμηνεία Μ1 : «φόροι εισοδήματος—ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων»

Διερμηνεία Μ2 : «φόροι εισοδήματος — μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της».

Αυτό το Πρότυπο (ΔΛΠ 12 αναθεωρημένο) αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρου εισοδήματος» (το αρχικό ΔΛΠ 12). Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται για τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Οι κυριότερες μεταβολές από το αρχικό ΔΛΠ 12 έχουν ως ακολούθως:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τον αναβαλλόμενο φόρο χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αναβολής ή μία μέθοδο υποχρέωσης η οποία είναι μερικές φορές γνωστή ως μέθοδος υποχρέωσης της Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει τη μέθοδο αναβολής και απαιτεί μία άλλη μέθοδο υποχρέωσης, η οποία είναι μερικές φορές γνωστή ως μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό. Η μέθοδος υποχρέωσης της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές. **Χρονικές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος, που δημιουργούνται σε μία περίοδο και αναστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες περιόδους. **Προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον ισολογισμό. Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Όλες οι χρονικές διαφορές είναι προσωρινές διαφορές. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν επίσης στις ακόλουθες περιπτώσεις, οι οποίες δεν καταλήγουν σε χρονικές διαφορές, μολονότι το αρχικό ΔΛΠ 12 αντιμετώπιζε αυτές με τον ίδιο τρόπο, όπως οι συναλλαγές που δημιουργούν χρονικές διαφορές:

(α) Θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες δεν έχουν διανείμει το σύνολο των κερδών τους στη μητρική εταιρία ή στον επενδυτή.

(β) Αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων που δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς.

(γ) Το κόστος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που συνίσταται σε εξαγορά, κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους, αλλά χωρίς να γίνουν ανάλογες προσαρμογές για φορολογικούς σκοπούς. Περαιτέρω, υπάρχουν μερικές προσωρινές διαφορές που δεν είναι χρονικές, για παράδειγμα όσες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

(α) τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, η οποία είναι αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της μητρικής, μετατρέπονται με ιστορικές τιμές συναλλάγματος,

(β) μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες», ή

(γ) η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική φορολογική βάση του.

2. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε σε μια επιχείρηση να μην καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όταν υπήρχε βάσιμη ένδειξη ότι οι χρονικές διαφορές δε θα αναστραφούν για κάποια αξιόλογη χρονική περίοδο στο μέλλον. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (κάτω από ορισμένες συνθήκες) φορολογική απαίτηση, για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις που σημειώνονται κατωτέρω.

3. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε ότι:

(α) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από χρονικές διαφορές έπρεπε να καταχωρούνται, όταν υπήρχε δικαιολογημένη προσδοκία πραγματοποίησης,

(β) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από φορολογικές ζημιές έπρεπε να καταχωρούνται ως απαίτηση, μόνον όταν υπήρχε εξασφάλιση, πέραν από κάθε εύλογη αμφιβολία, ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα ήταν επαρκές να επιτρέψει την πραγματοποίηση του οφέλους από τη ζημία. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε (αλλά δεν απαιτούσε) στην επιχείρηση να αναβάλλει την καταχώρηση του οφέλους των φορολογικών ζημιών μέχρι την περίοδο της πραγματοποίησης.

Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, όταν αναμένεται ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη από τα οποία θα καταστεί δυνατή η αξιοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Όταν μία επιχείρηση έχει παρελθόν φορολογικών ζημιών, η επιχείρηση αυτή καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα είναι διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος.

4. Κατ' εξαίρεση από τη γενική απαίτηση της παραγράφου 2 ανωτέρω, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, των οποίων η λογιστική αξία διαφέρει κατά την αρχική καταχώρηση από την αρχική φορολογική βάση τους. Δεδομένου ότι τέτοιες περιπτώσεις δε δημιουργούν χρονικές διαφορές, δε θα κατέληγαν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, σύμφωνα με το αρχικό ΔΛΠ 12.

5. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε την καταχώρηση των φόρων πληρωτέων επί των αδιανέμητων κερδών θυγατρικών και συγγενών, εκτός αν μπορούσε εύλογα να υποτεθεί ότι αυτά τα κέρδη δε θα διανεμηθούν ή ότι η διανομή δε θα δημιουργούσε φορολογική υποχρέωση. Όμως, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την καταχώρηση τέτοιων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (και αυτών που προκύπτουν από κάθε σχετική σωρευμένη προσαρμογή μετατροπής) κατά την έκταση που:

(α) η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και

(β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Όπου αυτή η απαγόρευση έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταχώρηση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών.

6. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν αναφερόταν ρητώς στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (εφόσον ικανοποιείται το κριτήριο της πιθανότητας για καταχώρηση) την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία ανάλογη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας. Όμως, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από υπεραξία καθεαυτή (αν η απόσβεση της υπεραξίας δεν είναι εκπεστέα φορολογικά) και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αρνητική υπεραξία που αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο.

7. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων.

8. Οι φορολογικές συνέπειες της ανάκτησης της λογιστικής αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων μπορεί να εξαρτώνται από τον τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης, για παράδειγμα:

(α) σε ορισμένες χώρες, τα κέρδη κεφαλαίου δε φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, όπως άλλα φορολογητέα έσοδα και

(β) σε μερικές χώρες, το ποσό που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερο από το ποσό που μπορεί να εκπίπτει ως απόσβεση. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν έδινε οδηγίες για την αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε τέτοιες περιπτώσεις. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) ορίζει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της.

9. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν όριζε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να προεξοφληθούν. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Μία τροποποίηση στην παράγραφο 39(i) του ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», απαγορεύει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Προηγουμένως, το ΔΛΠ 22 ούτε απαγόρευε ούτε απαιτούσε προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από ενοποιήσεις επιχειρήσεων.

10. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν καθόριζε αν μία επιχείρηση πρέπει να κατατάσσει τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ή ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση, η οποία κάνει τη διάκριση κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων, να μην κατατάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ως κυκλοφορούντα στοιχεία και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

11. Το αρχικό ΔΛΠ 12 όριζε ότι χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα που αντιπροσωπεύουν αναβαλλόμενους φόρους μπορεί να συμψηφίζονται. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) καθιερώνει περισσότερο αυστηρές προϋποθέσεις για συμψηφισμό, βασιζόμενες ευρέως σε εκείνες για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα»: γνωστοποίηση και παρουσίαση.

12. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε γνωστοποίηση μιας εξήγησης της σχέσης μεταξύ εξόδου φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, αν αυτή δεν προέκυπτε από τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές στη χώρα της μητρικής επιχείρησης. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί αυτή η εξήγηση να έχει μία από τις ακόλουθες δύο μορφές ή και τις δύο:

(i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ φόρου (είτε είναι έξοδο είτε έσοδο) και του λογιστικού αποτελέσματος, πολλαπλασιαζόμενου με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή

(ii) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) επίσης απαιτεί μία εξήγηση των μεταβολών στον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, σε σύγκριση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο.

13. Οι νέες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) περιλαμβάνουν:

(α) Για κάθε προσωρινή διαφορά, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητου πιστωτικούς φόρους:

(i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε, και

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

(β) Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά:

(i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και

(ii) στο οργανικό κέρδος ή ζημία από τις διακοπείσες δραστηριότητες.

(γ) Το ποσό τυχόν αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση των δεδομένων που στηρίζουν την καταχώρησή της, όταν:

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

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

ΣΚΟΠΟΣ

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

(α) τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης, και

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

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο, με τον οποίο λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κάθε σχετική φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε σχετική φορολογική επίπτωση καταχωρείται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας, που ανακύπτει σε αυτή τη ενοποίηση επιχειρήσεων. Αυτό το Πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Καθαρό κέρδος ή ζημία** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου. Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.
- ✓ **Έσοδο φόρου** είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο. Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.
- ✓ **Μελλοντικές περιόδους** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- ✓ **Μελλοντικές περιόδους** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:
(α) εκπεστές προσωρινές διαφορές,

(β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και

(γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

✓ είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του.

Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

(α) είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται,

(β) είτε εκπεστέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται)

είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

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

A) Μηχάνημα κόστους 100. Για φορολογικούς σκοπούς, απόσβεση ίση με 30 έχει ήδη εκπεστεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 70.

B) Τόκος εισπρακτέος έχει λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.

Γ) Απαιτήσεις κατά πελατών έχουν λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο έχει ήδη περιληφθεί στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Η φορολογική βάση των απαιτήσεων από πελάτες είναι 100.

Δ) Μερίσματα εισπρακτέα από θυγατρική έχουν λογιστική αξία 100. Τα μερίσματα δεν είναι φορολογητέα. Στην ουσία, ολόκληρη η λογιστική αξία της απαίτησης είναι εκπεστέα από τα οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι 100. Σύμφωνα με αυτή την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα σωρευμένα εισπρακτέα μερίσματα έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στις προκύπτουσες φορολογητέες προσωρινές διαφορές των 100. Σύμφωνα και με τις δύο αναλύσεις, δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Ε) Απαίτηση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

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

1. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπεσθεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδενική.

2. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του προ-εισπραχθέντος τόκου είναι μηδενική.

3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο έχει ήδη εκπεσθεί φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι 100.

4. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές με λογιστική αξία 100. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτονται φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων ποινών και προστίμων είναι 100. Σύμφωνα με αυτή την ανάλυση, δεν υπάρχει εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στην προκύπτουσα εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100, και με τις δύο αναλύσεις δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

5. Υποχρέωση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

6. Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν είναι καταχωρημένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Για παράδειγμα, κόστη έρευνας καταχωρούνται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου, στην οποία αυτά αναλαμβάνονται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η έκπτωση τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, που είναι το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

7. Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι άμεσα εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: Ότι μία επιχείρηση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή τακτοποίηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες. Το παράδειγμα Γ που ακολουθεί την παράγραφο 52 επεξηγεί περιστάσεις όπου μπορεί να είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη αυτή η θεμελιώδης αρχή, π.χ. όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξαρτάται από τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΣΑΡΧΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998, εκτός από τα οριζόμενα στην παράγραφο 91. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αντί του ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρων εισοδήματος» που εγκρίθηκε το 1979.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρων εισοδήματος», που εγκρίθηκε το 1979.

3. Οι παράγραφοι 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87Γ και η εξάλειψη των παραγράφων 3 και 50 τίθενται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (3) που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001. Η υιοθέτηση ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη εφαρμογή επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

ΔΛΠ 14
ΔΙΕΘΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1997)
Παροχή οικονομικών πληροφοριών

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 «παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα» («το αρχικό ΔΛΠ 14»). Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998.

ΣΚΟΠΟΣ

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

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

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2. Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει ισολογισμό, κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κατάσταση ταμιακών ροών, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων καθώς και το προσάρτημα, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

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



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

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

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

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ορισμοί από ΔΛΠ 7, ΔΛΠ 8, ΔΛΠ 18 και ΔΛΠ 19

1. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που ορίζονται στο ΔΛΠ 7, «καταστάσεις ταμειακών ροών», ΔΛΠ 8, «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» και ΔΛΠ 18 «έσοδα».

- ✓ είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια επιχείρηση και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
- ✓ είναι οι συγκεκριμένες μέθοδοι, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

2. Οι όροι επιχειρηματικός τομέας και γεωγραφικός τομέας χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις ακόλουθες έννοιες:

- ✓ είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό, αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους, περιλαμβάνουν:
 - (α) Το είδος των προϊόντων ή υπηρεσιών.
 - (β) Τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας.
 - (γ) Τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων ή των υπηρεσιών.
 - (δ) Τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών.
 - (ε) Όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

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

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

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

3. Οι παράγοντες της παραγράφου 9 για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων, δεν παρατίθενται με κάποια ειδική σειρά.

4. Ένας ενιαίος επιχειρηματικός τομέας δεν περιλαμβάνει προϊόντα και υπηρεσίες με σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους και αποδόσεις. Μολονότι μπορεί να υπάρχουν ανομοιότητες σε σχέση με ένα ή μερικούς από τους παράγοντες στον ορισμό του επιχειρηματικού τομέα, ωστόσο τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, που περιλαμβάνονται σε ένα ενιαίο επιχειρηματικό τομέα, αναμένεται να είναι παρόμοια ως προς την πλειονότητα των παραγόντων.

5. Ομοίως, ένας γεωγραφικός τομέας δεν περιλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες σε οικονομικά περιβάλλοντα με σημαντικά διαφοροποιημένους κινδύνους και αποδόσεις. Ένας γεωγραφικός τομέας μπορεί να αποτελείται από μία μόνο χώρα, μια ομάδα δύο ή περισσότερων χωρών ή μια περιοχή μέσα σε μία χώρα.

6. Οι επικρατούσες πηγές κινδύνων επηρεάζουν τον τρόπο που οι περισσότερες επιχειρήσεις οργανώνονται και διευθύνονται. Για το λόγο αυτό, η παράγραφος 27 αυτού του Προτύπου προβλέπει ότι η οργανωτική δομή μιας επιχείρησης και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της αποτελούν τη βάση εξατομίκευσης των τομέων της. Οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις μιας επιχείρησης επηρεάζονται τόσο από τη γεωγραφική θέση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της (όπου τα προϊόντα της παράγονται ή όπου οι δραστηριότητες παροχής των υπηρεσιών της είναι εγκατεστημένες) και επίσης από την τοποθεσία των αγορών της (όπου τα προϊόντα της πωλούνται ή οι υπηρεσίες παρέχονται). Ο ορισμός επιτρέπει στους γεωγραφικούς τομείς να στηρίζονται:

(α) είτε στον τόπο της παραγωγής μιας επιχείρησης ή των εγκαταστάσεων των υπηρεσιών και των άλλων περιουσιακών στοιχείων,

(β) είτε στην τοποθεσία των αγορών της και των πελατών.

7. Η δομή της οργάνωσης και του εσωτερικού συστήματος πληροφόρησης μιας επιχείρησης κανονικά θα παρέχει ένδειξη, για το αν η επικρατούσα πηγή των γεωγραφικών κινδύνων της προέρχεται από την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων της (την αφετηρία των πωλήσεών της) ή από την τοποθεσία των πελατών της (τον προσδιορισμό των πωλήσεών της). Κατόπιν τούτων, μια επιχείρηση εξετάζει αυτή τη δομή για να καθορίσει, αν οι γεωγραφικοί τομείς της πρέπει να βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων της ή στην τοποθεσία των πελατών της.

8. Ο προσδιορισμός της σύνθεσης ενός επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα προϋποθέτει έναν υψηλό βαθμό κρίσης για την άσκηση της οποίας η διοίκηση της επιχείρησης λαμβάνει υπόψη το σκοπό της παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, όπως τίθεται σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, όπως καθορίστηκαν από το Πλαίσιο ΕΔΛΠ Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων. Αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη διαχρονική συγκρισιμότητα της οικονομικής πληροφόρησης, που παρέχεται για τις διάφορες ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και για τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές, καθώς και τη χρησιμότητα αυτής της πληροφόρησης, για την εκτίμηση των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης ως συνόλου. Ορισμοί των κατά τομέα εσόδων, εξόδων, αποτελεσμάτων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

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

- ✓ είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία των εσόδων της επιχείρησης, που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε έναν τομέα, είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης. Τα έσοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

(α) έκτακτα κονδύλια,

(β) έσοδα από τόκους ή μερίσματα, που συμπεριλαμβάνουν τόκους από προκαταβολές ή δάνεια σε άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης ή

(γ) κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από αγορά χρέους, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης.

Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν το μερίδιο της επιχείρησης από τα κέρδη ή τις ζημίες των συγγενών, των κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά μόνον αν αυτά τα κονδύλια περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα ή τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης. Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα έσοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με βάση την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31, «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες».

- ✓ είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία ενός εξόδου που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και η οποία συμπεριλαμβάνει έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης. Τα έξοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

(α) έκτακτα κονδύλια,

(β) τόκους, περιλαμβανομένων και όσων προέκυψαν από προκαταβολές ή δάνεια από άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης,

(γ) ζημίες από πωλήσεις επενδύσεων ή από αγορά χρέους, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης,

(δ) το μερίδιο της επιχείρησης από ζημίες συγγενών εταιριών, κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,

(ε) έξοδο φόρου εισοδήματος, ή

(στ) γενικά έξοδα διοίκησης, έξοδα κεντρικού και άλλα έξοδα, που προκύπτουν σε επίπεδο επιχείρησης και αφορούν την επιχείρηση ως σύνολο. Όμως, μερικές φορές προκύπτουν κόστη σε επίπεδο επιχείρησης, αλλά για λογαριασμό ενός τομέα. Τα κόστη αυτά είναι έξοδα του τομέα, αν αφορούν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα και μπορεί άμεσα να επιρριφθούν ή να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο.

Τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιό του από τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με βάση την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31. Για τις εργασίες ενός τομέα που είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης, τα έσοδα και τα έξοδα από τόκους μπορεί να εμφανίζονται με ένα μόνο καθαρό ποσό, για τους σκοπούς της κατά τομέα πληροφόρησης, αλλά μόνον αν αυτά τα στοιχεία απεικονίζονται συμψηφιστικά στις ενοποιημένες ή στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Αποτέλεσμα τομέα είναι τα έσοδα του τομέα μείον τα έξοδα του τομέα. Το αποτέλεσμα του τομέα προσδιορίζεται πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για δικαιώματα της μειοψηφίας.

Περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία, που απασχολούνται από ένα τομέα στις επιχειρηματικές δραστηριότητές του και τα οποία είτε αφορούν άμεσα στον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν σε αυτόν με έναν εύλογο τρόπο. Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έσοδα από τόκους ή μερίσματα, τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αυτού περιλαμβάνουν τις σχετικές απαιτήσεις, δάνεια, επενδύσεις ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν τα αντίστοιχα έσοδα. Στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα δεν περιλαμβάνονται απαιτήσεις φόρου εισοδήματος. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά μόνον αν το κέρδος ή ζημία από τέτοιες επενδύσεις συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα του τομέα.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με την αναλογική ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 31. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα προσδιορίζονται μετά την αφαίρεση των σχετικών αποσβέσεων και υποτιμήσεων, οι οποίες εμφανίζονται αφαιρετικά στον ισολογισμό της επιχείρησης. Υποχρεώσεις τομέα είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και που είτε άμεσα αφορούν τον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο. Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έξοδα τόκων, οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν τις αντίστοιχες έντοκες υποχρεώσεις.

Οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο των υποχρεώσεων μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που παρακολουθείται με την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31. Στις υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος. Λογιστικές αρχές τομέα είναι οι λογιστικές αρχές που υιοθετούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ενοποιημένου ομίλου ή της επιχείρησης, όπως επίσης και όσες λογιστικές αρχές αφορούν ειδικώς την πληροφόρηση κατά τομέα.

10. Οι ορισμοί των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν τα κονδύλια των αντίστοιχων στοιχείων που αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και κονδύλια των αντίστοιχων στοιχείων που μπορεί να κατανέμονται στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο. Μία επιχείρηση εξετάζει κατά πρώτον το εσωτερικό σύστημα οικονομικής πληροφόρησης της, προκειμένου να εντοπίσει τα συγκεκριμένα στοιχεία, που μπορεί να αφορούν άμεσα ή να κατανέμονται εύλογα στους τομείς. Δηλαδή, θεωρείται ότι κονδύλια που έχουν ταυτιστεί με τομείς για τους σκοπούς της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αφορούν άμεσα ή κατανέμονται εύλογα στους τομείς για το σκοπό της αποτίμησης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του κάθε τομέα για τον οποίο παρέχονται πληροφορίες.

11. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, ένα έσοδο, ένα έξοδο, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση μπορεί να έχει κατανεμηθεί στους τομείς, για σκοπούς εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με έναν τρόπο που αντιλαμβάνεται μεν η διοίκηση της επιχείρησης, αλλά που θα μπορούσε να θεωρηθεί υποκειμενικός, αυθαίρετος ή δύσκολα κατανοητός για τους εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Μια τέτοια κατανομή δε θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έγινε με εύλογο τρόπο, σύμφωνα με τους ορισμούς του εσόδου, του εξόδου, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα σε αυτό το Πρότυπο. Αντίθετα, μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μην κατανείμει μερικά κονδύλια εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων για τους σκοπούς εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, μολονότι υπάρχει προς τούτο εύλογος τρόπος. Ένα τέτοιο κονδύλι κατανέμεται σύμφωνα με τους ορισμούς του εσόδου, του εξόδου, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα, που δίδονται σε αυτό το Πρότυπο.

12. Ως παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων του τομέα αναφέρονται τα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία που είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17, «μισθώσεις») και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αν ένα συγκεκριμένο κονδύλι απόσβεσης περιλαμβάνεται στα έξοδα του τομέα, τότε και το σχετικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα δεν περιλαμβάνουν στοιχεία που χρησιμοποιούνται για γενικούς σκοπούς της επιχείρησης ή του κεντρικού. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν λειτουργικά στοιχεία που διαμοιράζονται σε δύο ή περισσότερους τομείς, αν υπάρχει εύλογος τρόπος κατανομής. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν υπεραξία, η οποία αφορά άμεσα σε έναν τομέα ή μπορεί να κατανεμηθεί σε έναν τομέα με εύλογο τρόπο και τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν τη σχετική απόσβεση της υπεραξίας.

13. Ως παραδείγματα υποχρεώσεων του τομέα αναφέρονται οι προμηθευτές και λοιποί πιστωτές, οι δεδουλευμένες υποχρεώσεις της περιόδου, οι προκαταβολές πελατών, οι προβλέψεις εγγύησης προϊόντων και άλλες υποχρεώσεις, που αφορούν στην παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνουν δάνεια, υποχρεώσεις σχετιζόμενες με περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17) και άλλες υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί για χρηματοδοτικούς μάλλον παρά για λειτουργικούς σκοπούς. Αν το έξοδο τόκου περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα του τομέα, η σχετική έντοκη υποχρέωση περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις του τομέα. Οι υποχρεώσεις των τομέων των οποίων οι επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης, δεν περιλαμβάνουν δάνεια και παρόμοιες υποχρεώσεις, γιατί το αποτέλεσμα του τομέα αντιπροσωπεύει ένα λειτουργικό, μάλλον, παρά ένα απαλλαγμένο χρηματοοικονομικών εξόδων, κέρδος ή ζημία. Περαιτέρω, επειδή το χρέος συχνά συνάπτεται σε επίπεδο κεντρικού για το σύνολο της επιχείρησης, η έντοκη υποχρέωση, συνήθως, δεν μπορεί να αφορά άμεσα ή να επιμερίζεται εύλογα στον τομέα.

14. Οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των κατ' ιδίαν περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα μιας εταιρίας που αποκτήθηκε σε μια επιχειρηματική ενοποίηση, η οποία λογιστικοποιήθηκε ως αγορά, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων & δεν απεικονίζονται είτε στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματα πάγια έχουν αναπροσαρμοσθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τον εναλλακτικό λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανakλούν αυτές τις αναπροσαρμογές.

15. Ορισμένες οδηγίες κατανομής του κόστους μπορεί να βρεθούν σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι παράγραφοι 8-16 του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα», παρέχουν οδηγίες για την επίρριψη και κατανομή του κόστους στα αποθέματα και οι παράγραφοι 16-21 του ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων», παρέχουν οδηγίες για την επίρριψη και κατανομή του κόστους στις συμβάσεις των έργων. Αυτές οι οδηγίες μπορεί να είναι χρήσιμες για την επίρριψη ή κατανομή του κόστους στους τομείς.

16. Το ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμιακών Ροών» παρέχει οδηγίες ως προς το αν οι τραπεζικές υπεραναλήψεις πρέπει να περιλαμβάνονται ως ένα στοιχείο των διαθεσίμων ή πρέπει να απεικονίζονται ως δάνεια.

17. Τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του τομέα καθορίζονται πριν την απάλειψη των διεταιρικών υπολοίπων και των διεταιρικών συναλλαγών, ως μέρος της διαδικασίας ενοποίησης, εκτός κατά την έκταση που αυτά τα διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές είναι μεταξύ επιχειρήσεων του ομίλου, αλλά μέσα σε έναν ενιαίο τομέα.

18. Ενώ οι λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, ως συνόλου, αποτελούν επίσης τις βασικές λογιστικές αρχές του τομέα, οι λογιστικές αρχές του τομέα περιλαμβάνουν, επιπρόσθετα, τις αρχές που αφορούν ειδικά την κατά τομέα πληροφόρηση, όπως π.χ. η εξατομίκευση των τομέων, η μέθοδος της τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων και η βάση κατανομής των εσόδων και των εξόδων στους τομείς.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να το εφαρμόσουν και ενωρίτερα. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο αντί του αρχικού ΔΛΠ 14, για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1998, τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Αν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτική πληροφόρηση για περιόδους πριν από την ημερομηνία εφαρμογής ή για ενωρίτερη εκούσια εφαρμογή αυτού του Προτύπου, απαιτείται η επαναδιατύπωση των δεδομένων του τομέα, που περιλαμβάνονται στις πιο πάνω καταστάσεις, για λόγους συμμόρφωσης με τους κανόνες αυτού του Προτύπου, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατόν, οπότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1981. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΝ ΟΚΤΩΒΡΙΟ 1989 Κατά τη συνεδρίαση του Οκτωβρίου 1989, το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ αποδέχθηκε να προστεθεί η ακόλουθη δήλωση στο ΔΛΠ 15 «Πληροφορίες που εμφανίζουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών»: «Η διεθνής συναίνεση για τη γνωστοποίηση πληροφοριών που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, που αναμενόταν κατά την έκδοση του ΔΛΠ 15, δεν επιτεύχθηκε. Ως αποτέλεσμα, το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ αποφάσισε ότι οι επιχειρήσεις δε χρειάζεται να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτεί το ΔΛΠ 15, για να ανταποκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Όμως, το Συμβούλιο προτρέπει τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν τέτοιες πληροφορίες και, όσες το πράττουν, να αποκαλύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται από το ΔΛΠ 15».

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, στις αποτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της επιχείρησης και της οικονομικής θέσης αυτής.

2. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 6 «λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών».

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

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

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

ΕΠΙΒΕΒΛΗΤΗΣΕΙΣ

1. Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο εξαιτίας διαφόρων ειδικών ή γενικών οικονομικών και κοινωνικών παραγόντων. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επί μέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Επιπρόσθετα, γενικοί παράγοντες, μπορούν να προκαλέσουν μεταβολή του γενικού επιπέδου των τιμών και, συνεπώς, της γενικής αγοραστικής δύναμης του χρήματος.

2. Στις περισσότερες χώρες η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές του γενικού επιπέδου των τιμών ή οι μεταβολές των επιμέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης,

με εξαίρεση τις περιπτώσεις αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων ή υποτίμησης των αποθεμάτων ή άλλων κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων, λόγω αποτίμησής τους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Οι απαιτούμενες από αυτό το Πρότυπο πληροφορίες σκοπεύουν στην ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης αναφορικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών στα αποτελέσματά εκμετάλλευσης. Ωστόσο, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε έχουν καταρτιστεί με βάση τους κανόνες του ιστορικού κόστους, είτε με βάση μέθοδο που λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, δεν αποσκοπούν στο να παρουσιάσουν άμεσα, την αξία της επιχείρησης ως σύνολο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 6 «λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών» και εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1983.

ΔΛΠ 16

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

Εφαρμογή από 1993

Το ΔΛΠ 16, «λογιστική για τα ενσώματα πάγια», εγκρίθηκε τον Μάρτιο 1982. Το Δεκέμβριο 1993, το ΔΛΠ 16 είχε αναθεωρηθεί ως μέρος του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτιώσεων των οικονομικών καταστάσεων. Κατέστη το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» (ΔΛΠ 16 αναθεωρημένο 1993).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Παγίων. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν, ο σωστός χρόνος της καταχώρησης, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που μέλλει να καταχωρηθεί για τα στοιχεία αυτά. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, όταν πληρεί τον ορισμό και τα κριτήρια καταχώρησης ως περιουσιακού στοιχείου, που αναφέρονται στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα
(β) Μεταλλευτικά δικαιώματα, εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση δραστηριοτήτων ή περιουσιακών στοιχείων, που καλύπτονται από την περίπτωση (α) ή (β), αλλά διακρινόμενα από αυτές τις δραστηριότητες ή περιουσιακά στοιχεία.

3. Σε μερικές περιπτώσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν να γίνεται η αρχική καταχώρηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου των ενσώματων παγίων με τη χρησιμοποίηση διαφορετικής μεθόδου από αυτή που προδιαγράφεται σε αυτό το Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) «ενοποιησεις επιχειρήσεων» απαιτεί, τα ενσώματα πάγια που αποκτώνται από μία επιχειρηματική ενοποίηση, να αποτιμώνται αρχικώς στην εύλογη αξία ακόμη και αν αυτή υπερβαίνει το κόστος. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες πλευρές του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

4. Μία επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα» μάλλον παρά το Πρότυπο αυτό για τις επενδύσεις σε ακίνητα. Μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο σε ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα.

5. Αυτό το Πρότυπο δεν εξετάζει ορισμένες πλευρές της εφαρμογής ενός πλήρους συστήματος απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών (βλέπε ΔΛΠ 15 «πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών» και 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες»). Όμως, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα τέτοιο σύστημα υποχρεούνται να συμμορφώνονται από όλες τις απόψεις με το παρόν Πρότυπο, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην αποτίμηση των ενσώματων παγίων ύστερα από την αρχική καταχώρησή τους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

✓ **Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία** είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που:

(α) Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.

(β) Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισοτέρων της μιας περιόδων.

✓ **Αποσβεστέο ποσό** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

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

✓ **Περίοδος χρόνου** είναι:

(α) Είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,

(β) Είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτηθεί από το περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση. Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του.

✓ **Καθαρό ποσό** είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση του αναμενόμενου κόστους διάθεσης.

✓ **Ανταλλαγή** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που προβαίνουν με τη θέληση τους και με γνώση σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων επ' αυτού ζημιών απομείωσης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει:

(α) Να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

(β) Να υιοθετεί συγχρόνως τα ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» που εγκρίθηκε το 1993.

ΔΛΠ 17
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟ 17
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Αυτό το Πρότυπο (αναθεωρημένο ΔΛΠ 17) αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων» (το αρχικό ΔΛΠ 17). Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Το Πρότυπο αυτό επιφέρει βελτιώσεις πάνω στο αρχικό ΔΛΠ 17 που αντικαθιστά, οι οποίες βασίσθηκαν σε μία επανεξέταση που έγινε στο πλαίσιο μιας περιορισμένης αναθεώρησης, κατά την οποία εντοπίστηκαν οι μεταβολές που θεωρούνται ουσιώδεις για τη συμπλήρωση ενός πυρήνα Προτύπων αποδεκτών για τις διασυνورياκές χρηματοδοτήσεις και τις εισαγωγές σε Χρηματιστήριο. Το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ έχει συμφωνήσει να αναλάβει μία σε μεγαλύτερο βάθος αναμόρφωση των Λογιστικών Προτύπων που αφορούν στις μισθώσεις.

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

- (α) Συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγενόμενων πόρων.
- (β) Συμβάσεις παροχής αδειών στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Όμως το παρόν πρότυπο δεν πρέπει να εφαρμόζεται στην αποτίμηση από:
 - (α) Μισθωτές επένδυσης σε ακίνητο που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση «επενδύσεις σε ακίνητα).
 - (β) Εκμισθωτές επένδυσης σε ακίνητο εκμισθωμένο με λειτουργική μίσθωση
 - (γ) Μισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτικές μισθώσεις
 - (δ) Εκμισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εκμισθωμένων με λειτουργικές μισθώσεις.

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

(δ) Με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

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

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

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

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

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

(i) τον μισθωτή,

(ii) έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή

(iii) ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει την οικονομική δυνατότητα να τιμήσει την εγγύηση αυτή. Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου και κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, επειδή αναμένεται ότι τη χρονική στιγμή της άσκησης, η τιμή η οποία έχει συμφωνηθεί θα είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου στοιχείου, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα μισθώματα τα οποία πρέπει τουλάχιστον να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, προσαυξημένα με το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του πιο πάνω δικαιώματος αγοράς.

✓ είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

✓ είναι είτε:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από ένα ή περισσότερους χρήστες, ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο. Ωφέλιμη ζωή είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από αυτήν, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την επιχείρηση.

✓ είναι:

(α) Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το μέγιστο ποσό της εγγύησης που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο), και

(β) Από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση. Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή ή είναι εγγυημένη μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή. Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή.

✓ είναι η διαφορά μεταξύ:

(α) του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση από την πλευρά του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που ανήκει στον εκμισθωτή, και

(β) της παρούσας αξίας του (α) ανωτέρω, υπολογιζόμενης με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

✓ είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση μείον το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

✓ είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία:

(α) της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και

(β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

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

✓ είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεων, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1999, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο αντί του ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων», που εγκρίθηκε το 1982.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων» που εγκρίθηκε το 1982.

Το 1998, το ΔΛΠ 39, Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση, τροποποίησε την παράγραφο 11 του ΔΛΠ 18 με την εισαγωγή παραπομπής στο ΔΛΠ 39. Το Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 36. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόστηκε για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000. Τον Ιανουάριο του 2001, το ΔΛΠ 41, «γεωργία», τροποποίησε την παράγραφο 6.

ΣΚΟΠΟΣ

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

(α) πώληση αγαθών,
(β) παροχή υπηρεσιών, και
(γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 18 «καταχώρηση των εσόδων», που είχε εγκριθεί το 1982.

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

4. Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικών συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με κατασκευαστικές συμβάσεις, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις, δεν εξετάζονται από αυτό το Πρότυπο, αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής έργων, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων».

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

(α) τόκοι — καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,

(β) δικαιώματα εκμετάλλευσης — καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και

(γ) μερίσματα — διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

6. Το παρόν Πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:

(α) συμφωνίες μισθώσεων

(β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης

(γ) ασφαλιστικές συμβάσεις ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

(δ) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους

(ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.

(στ) αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα,

(ζ) αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής, και

(η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

✓ **Εξόρυξη** είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

- ✓ **ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995

ΔΛΠ 19

ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

ΠΑΡΟΧΩΝ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Το αναθεωρημένο αυτό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία», το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο σε αναθεωρημένη μορφή το 1993. Το αναθεωρημένο αυτό Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Τον Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» τροποποίησε τις παραγράφους 20(β), 35, 125 και 141. Οι τροποποιήσεις αυτές άρχισαν να εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Το Πρότυπο αυτό τροποποιήθηκε το 2000 για να αλλάξει τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους και να εισάγει την ανάγκη καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης για αποζημιώσεις. Αυτές οι τροποποιήσεις άρχισαν να εφαρμόζονται στις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001. Περαιτέρω διορθώσεις έγιναν το 2002 για να εμποδίσουν την καταχώρηση των κερδών που προκύπτουν μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικών ζημιών ή κόστους προϋπηρεσίας και την καταχώρηση ζημιών που προκύπτουν μόνον από αναλογιστικά κέρδη. Αυτές οι διορθώσεις αποκτούν ισχύ για λογιστικές περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31 Μαΐου 2002. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

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

- α) μία υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζόμενους, που θα πληρωθούν μελλοντικά, και
- β) ένα έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο μ'αντάλλαγμα τις παροχές σ'εργαζόμενους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

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

3. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις παροχές σε εργαζόμενους, συμπεριλαμβανόμενων και εκείνων που παρέχονται:

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

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

(γ) εκείνων των άτυπων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζομένων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι, όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.

4. Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν:

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

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

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

(δ) παροχές λήξης απασχόλησης και,

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

Επειδή κάθε κατηγορία που εντοπίζεται ανωτέρω στα (α) μέχρι (ε) έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά, το Πρότυπο αυτό καθιερώνει ιδιαίτερες απαιτήσεις για κάθε κατηγορία.

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

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

✓ **Αντάλλαγμα** είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχομένη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

✓ **Παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών)** που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

✓ **Παροχές σ'εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών)** που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

✓ **Άτυπες πρακτικές** είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.

- ✓ **Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία κατά τα οποία μια επιχείρηση καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή οικονομική μονάδα (Ταμείο) και δε θα έχει καμιά νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.**
- ✓ **Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία άλλα εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.**
- ✓ **Προγράμματα καθορισμένων εισφορών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) που:**
 - (α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες δε βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, και
 - (β) χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσότερων της μιας επιχείρησης, πάνω στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους.
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών), οι οποίες δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.**
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε:**
 - (α) απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία ή,
 - (β) απόφασης ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.
- ✓ **Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες:**
 - (α) οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της) ή,
 - (β) το ποσό της δέσμευσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση.
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους που είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών για ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.**
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.**
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους που είναι η παρούσα αξία, πριν την αφαίρεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που προέρχεται από υπηρεσία εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.**
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους που είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.**
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους που είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που συμβαίνει, γιατί οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα προς τακτοποίηση.**
- ✓ **Παροχές σε εργαζόμενους που αποτελούν τα:**
 - (α) περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και,
 - (β) ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.

✓ είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που:

α) κατέχονται από μία οικονομική μονάδα (Ταμείο) τ'οποίο είναι νομικά ανεξάρτητο από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση και υφίσταται μόνο και μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους, και

β) είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστρέφονται στην αναφερόμενη επιχείρηση εκτός αν είτε:

(i) τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων δεσμεύσεις του προγράμματος ή της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, ή

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

✓ είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος της επιχείρησης, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο:

(α) μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και

(β) δεν είναι διαθέσιμοι για τους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην επιχείρηση εκτός και αν:

(i) οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων παροχών σε εργαζόμενους, ή

(ii) οι πρόσοδοι επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση για αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

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

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

✓ αποτελούνται από:

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

(β) τις επιπτώσεις μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999, εκτός όπως ορίζεται στις παραγράφους 3 και 3Α. Η ενωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα κόστη παροχών εξόδου από την υπηρεσία για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν την 1^η Ιανουαρίου 1999, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό αντί του ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία», που εγκρίθηκε το 1993.

2. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία», που εγκρίθηκε το 1993.

3. Τα ακόλουθα τίθενται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (2) που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001:

(α) ο αναθεωρημένος ορισμός των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος στην παράγραφο 7 και οι σχετικοί ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ένα Ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και των ειδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, και Η ενωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

3Α. Η τροποποίηση στην παράγραφο καθίσταται ενεργός για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31 Μαΐου 2002. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

4. Το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» ισχύει όταν μία επιχείρηση μεταβάλλει τις λογιστικές αρχές της για να αντανακλά τις μεταβολές που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 1Α. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από τις βασικές και επιτρεπόμενες εναλλακτικές μεθόδους του ΔΛΠ 8, η επιχείρηση αντιμετωπίζει αυτές τις μεταβολές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού.



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 1η 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 1η Ιανουαρίου 2003.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

(α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,

(β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),

(γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,

(δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, «γεωργία».

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Αναφέρεται στο κράτος, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.**
- ✓ **Επίδομα** είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.
- ✓ **Ενίσχυση** είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεικτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.
- ✓ **Κρατικές επιχορηγήσεις** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.
- ✓ **Χαριστικά δάνεια** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία. Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.
- ✓ **Ανταλλαγή** είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

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

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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



ΔΛΠ 21

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΔΡΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

For transactions that involve the use of foreign currencies

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 21 «λογιστική των επιδράσεων των μεταβολών στις τιμές συναλλαγμάτων».

Το ΔΛΠ 21 δεν ασχολείται με την αντισταθμιστική λογιστική στοιχείων σε ξένο νόμισμα (άλλων εκτός στοιχείων τα οποία αντισταθμίζουν την καθαρή επένδυση σε μία αλλοδαπή οικονομική μονάδα). Το ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση», ασχολείται με αυτό το θέμα. Το 1998 η παράγραφος 2 του ΔΛΠ 21 τροποποιήθηκε παραπέμποντας στο ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση». Το 1999 η παράγραφος 46 τροποποιήθηκε για να αντικαταστήσει τις παραπομπές στο ΔΛΠ 10, «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», από παραπομπές στο ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού».

ΣΚΟΠΟΣ

Μια επιχείρηση μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Προκειμένου οι σε ξένο νόμισμα συναλλαγές και οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, πρέπει οι συναλλαγές αυτές να εκφράζονται στο τηρούμενο από την επιχείρηση νόμισμα, ενώ και οι οικονομικές καταστάσεις των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα αυτό.

Κύρια θέματα για τη λογιστική των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό είναι ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και πώς θα καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις ή οικονομική επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται:

(α) για τη λογιστική των συναλλαγών σε ξένα νομίσματα, και
(β) για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (1).

2. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τη λογιστική της αντιστάθμισης του κινδύνου των σε ξένο νόμισμα στοιχείων, εκτός από την κατάταξη των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από υποχρέωση σε ξένο νόμισμα, η οποία τηρείται σε αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή οικονομική μονάδα. Άλλες απόψεις της αντισταθμιστικής λογιστικής συμπεριλαμβάνουσες τα κριτήρια για την χρήση της, σχολιάζονται στο ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση». 3. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21, «λογιστική για τις επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», που είχε εγκριθεί το 1983.

4. Αυτό το Πρότυπο δεν εξειδικεύει το νόμισμα στο οποίο μια επιχείρηση παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της. Όμως, μια επιχείρηση κανονικά χρησιμοποιεί το νόμισμα της χώρας στην οποία είναι εγκαταστημένη. Αν χρησιμοποιεί διαφορετικό νόμισμα, το παρόν Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση του λόγου χρησιμοποίησης του νομίσματος αυτού. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί επίσης γνωστοποίηση του λόγου της κάθε μεταβολής στο τηρούμενο νόμισμα (2).

5. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με την επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, από το τηρούμενο νόμισμα, σε άλλο νόμισμα, που γίνεται για λόγους διευκόλυνσης των χρηστών, οι οποίοι είναι εξοικειωμένοι με το άλλο νόμισμα ή για άλλους παρόμοιους λόγους.

6. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με την παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλέπε ΔΛΠ 7: «καταστάσεις ταμιακών ροών»).

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία, μία κοινοπραξία ή υποκατάστημα της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από τη χώρα της επιχείρησης αυτής.
- ✓ είναι μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό, οι δραστηριότητες της οποίας δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος εκείνων της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.
- ✓ είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα μιας επιχείρησης.
- ✓ (ισοτιμία) είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.
είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, του ίδιου αριθμού μονάδων ενός ξένου νομίσματος στο τηρούμενο νόμισμα.
- ✓ είναι η τρέχουσα τιμή συναλλάγματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.
- ✓ είναι το μερίδιο της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις στην καθαρή περιουσία αυτής της αλλοδαπής οικονομικής μονάδας.
- ✓ είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία εισπρακτέα και υποχρεώσεις πληρωτέες σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά.

- ✓ είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

Το ΔΛΠ 22 «λογιστική για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων» είχε εγκριθεί το Νοέμβριο 1983. Το Δεκέμβριο 1993, το ΔΛΠ 22 είχε αναθεωρηθεί ως μέρος του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτιώσεων των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς κατέστη το ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων» [ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1993)]. Τον Οκτώβριο 1996, οι παράγραφοι 39 (θ) και 69 του ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1993) (δηλαδή οι παράγραφοι 39(θ) και 85 του παρόντος Προτύπου) αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς με το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1996) «φόροι εισοδήματος». Οι αναθεωρήσεις τέθηκαν σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1998. Τον Ιούλιο 1998 διάφορες παράγραφοι του ΔΛΠ 22 αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς με το ΔΛΠ 36, «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» και ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία», επίσης αναθεωρήθηκε και ο χειρισμός της αρνητικής υπεραξίας. Το αναθεωρημένο πρότυπο [ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998)] τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999. Τον Οκτώβριο του 1998 η Επιτροπή (το Προσωπικό) της ΕΔΛΠ δημοσίευσε ξεχωριστά μία βάση για συμπεράσματα για το ΔΛΠ 38, «άυλα περιουσιακά στοιχεία» και το ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998). Το μέρος της βάσης για συμπεράσματα που αναφέρεται στις αναθεωρήσεις που έγιναν στο ΔΛΠ το 19 συμπεριλαμβάνεται στον ενιαίο τόμο ως προσάρτημα Α. Το 1999 η παράγραφος 97 τροποποιήθηκε για να αντικαταστήσει τις παραπομπές στο ΔΛΠ 10, «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», με παραπομπές στο ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού». Επί πλέον, οι παράγραφοι 30 και 31(γ) τροποποιήθηκαν για να είναι συνεπείς με το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999). Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000.

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΛΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική των ενοποιήσεων επιχειρήσεων.

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

3. Μία ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής εταιρίας — θυγατρικής, στην οποία αγοραστής είναι η μητρική εταιρία και αποκτώμενη είναι μια θυγατρική του αγοραστή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του και περιλαμβάνει τα δικαιώματά του στην αποκτώμενη, στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ως μία επένδυση σε θυγατρική. Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά της καθαρής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, μιας άλλης επιχείρησης μάλλον, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης επιχείρησης. Αυτή η ενοποίηση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής — θυγατρικής εταιρίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και, συνεπώς, στις δικές του ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

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

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

(β) είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των δύο εταιριών μεταβιβάζονται σε μια νέα εταιρία και αμφότερες οι αρχικές εταιρίες διαλύονται. Πολλές νόμιμες συγχωνεύσεις προκύπτουν ως μέρος της αναδιάρθρωσης ή αναδιοργάνωσης ενός ομίλου και δεν απασχολούν αυτό το Πρότυπο, γιατί αποτελούν πράξεις μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο. Όμως, κάθε ενοποίηση επιχειρήσεων που κατέληξε στο να γίνουν οι δύο εταιρίες μέλη του ίδιου ομίλου, αντιμετωπίζεται ως αγορά ή ως συνένωση συμφερόντων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

6. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρίας, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 4. Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται χρησιμοποιώντας διάφορες λογιστικές πρακτικές στις διάφορες χώρες, για να αντιμετωπίσουν μια ποικιλία αναγκών.

7. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

(α) Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο.

(β) Δικαιώματα σε κοινοπραξίες (βλέπε ΔΛΠ 31 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες») και με τις οικονομικές καταστάσεις κοινοπραξιών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Αποκτώμενη** είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης με μία άλλη ή ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης.
- ✓ **Αγορά** είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία μία από τις επιχειρήσεις, η αγοράστρια, αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης, της αποκτώμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσής ή την έκδοση συμμετοχικών τίτλων.

- ✓ **Ενοποίηση** είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν σύνολο, της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των οφελών, που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ούτως ώστε κανένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής.
- ✓ **Δικαίωμα καταθέσεως** είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της. **Πυλώνας** είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- ✓ **Πυλώνας μητρική εταιρία** είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική εταιρία).
- ✓ **Καθαρή περιουσία θυγατρικής** είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.
- ✓ **Ανταλλαγή** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. **Χρήματα** είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά χρήματος. **Ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αποκτώμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει:

- (α) να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός
- (β) να υιοθετεί το ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» και το ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία», συγχρόνως.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων» που εγκρίθηκε το 1993.

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 «κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Μάρτιο του 1984.

Μία Διερμηνεία αφορά το ΔΛΠ 23:

Διερμηνεία 1: «αρχή της συνέπειας-κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού».

ΣΚΟΠΟΣ

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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού.
2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 «κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού», που εγκρίθηκε το 1983.
3. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

είναι τόκοι και άλλα κόστη, που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση λόγω δανεισμού κεφαλαίων.

είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

2. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

(α) Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.

(β) Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.

(γ) Απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων.

(δ) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «μισθώσεις».

(ε) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

6. Παραδείγματα ειδικών περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται συστηματικά ή σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα ειδικά περιουσιακά στοιχεία. Επίσης περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται, είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση, δεν αποτελούν ειδικά περιουσιακά στοιχεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο το Μάρτιο του 1984. Παρουσιάζεται στην αναθεωρημένη μορφή που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται σε ό,τι αφορά τα συνδεδεμένα μέρη και τις συναλλαγές μεταξύ μιας επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις και των συνδεδεμένων με αυτή μερών. Οι κανόνες του Προτύπου αυτού εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης που καταρτίζει τέτοιες καταστάσεις.

2. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται μόνο για όσες σχέσεις συνδεδεμένων μερών περιγράφονται στην παράγραφο 3, όπως τροποποιείται από την παράγραφο 6.

3. Αυτό το Πρότυπο αφορά μόνο όσες σχέσεις συνδεδεμένων μερών περιγράφονται στις περιπτώσεις (α) μέχρι (ε) κατωτέρω:

(α) Επιχειρήσεις που άμεσα ή έμμεσα, μέσω μιας ή περισσότερων ενδιάμεσων, ελέγχουν ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή (συμπεριλαμβάνει μητρικές εταιρίες, θυγατρικές και άτυπες θυγατρικές εταιρίες).

(β) Συγγενείς επιχειρήσεις (βλέπε ΔΛΠ 28 «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»).

(γ) Ιδιώτες και τα πλησιέστερα μέλη των οικογενειών τους, που κατέχουν, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία δικαιώματα παρέχουν στα ανωτέρω πρόσωπα ουσιώδη επιρροή πάνω στην επιχείρηση αυτή.

(δ) Στελέχη της επιχείρησης, δηλαδή, τα πρόσωπα εκείνα που έχουν αρμοδιότητα και ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διεύθυνση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και μελών της διοίκησης και διευθυντών των εταιριών, καθώς και των πλησιέστερων μελών των οικογενειών τους.

(ε) Επιχειρήσεις των οποίων σημαντικά δικαιώματα ψήφου κατέχονται, άμεσα ή έμμεσα, από οποιοδήποτε πρόσωπο από αυτά που περιγράφονται στις περιπτώσεις (γ) ή (δ) ή πάνω στα

οποία ένα τέτοιο πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ασκήσει ουσιώδη επιρροή. Αυτό περιλαμβάνει επιχειρήσεις που ανήκουν σε μέλη της διεύθυνσης ή σε μεγάλους μετόχους της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και άλλες επιχειρήσεις που έχουν ένα κοινό διευθυντικό στέλεχος με την επιχείρηση αυτή. Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στο νομικό τύπο.

4. Δεν απαιτείται γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών:

(α) Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διεταιρικές συναλλαγές.

(β) Στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, όταν αυτές διατίθενται ή δημοσιεύονται μαζί με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

(γ) Στις οικονομικές καταστάσεις μιας κατά 100 % κατεχόμενης θυγατρικής, αν η μητρική εταιρία της έχει συσταθεί στην ίδια χώρα και εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στη χώρα αυτή.

(δ) Στις οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων από το κράτος επιχειρήσεων, για τις συναλλαγές με άλλες ελεγχόμενες από το κράτος επιχειρήσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

✓ **Συνδεδεμένα μέρη**: δύο μέρη θεωρούνται ότι είναι συνδεδεμένα, αν το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος, κατά τη λήψη οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων.

✓ **Επιρροή**: είναι μια μεταφορά πόρων ή δεσμεύσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

✓ **Κατάσταση**: είναι η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας, της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της διοίκησης της επιχείρησης.

✓ **Επιρροή** (για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου): είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας επιχείρησης, αλλά όχι και έλεγχος αυτών των πολιτικών. Η ουσιώδης επιρροή μπορεί να ασκείται με διάφορους τρόπους, συνήθως με εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο, αλλά επίσης και, π.χ., μέσω συμμετοχής στη διαδικασία χάραξης της πολιτικής, ουσιωδών διεταιρικών συναλλαγών, εσωτερικών ανταλλαγών διευθυντικού προσωπικού ή εξάρτησης από τεχνική πληροφόρηση. Η ουσιώδης επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της κατοχής μετοχών ή μεριδίων, καθώς και με το καταστατικό ή βάσει συμφωνίας.

2. Στο πλαίσιο αυτού του Προτύπου, δεν θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη τα ακόλουθα:

(α) Δύο εταιρίες, απλώς επειδή έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο, παρά τα αναφερόμενα στις παραγράφους 3 (δ) και (ε) ανωτέρω (αλλά είναι αναγκαίο να εξετάζεται η δυνατότητα και να εκτιμάται η πιθανότητα, ότι ο σύμβουλος θα μπορούσε να επηρεάσει τις πολιτικές αμοτέρων των εταιριών κατά τις μεταξύ τους συναλλαγές).

(β) (i) Χρηματοδότες,

(ii) συντεχνίες,

(iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας,

(iv) κρατικές υπηρεσίες και όργανα,

κατά τη διαδικασία των συνήθων συναλλαγών τους με μία επιχείρηση και λόγω αυτών μόνο των συναλλαγών (μολονότι μπορεί να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας επιχείρησης ή να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων).

(γ) Ένας μοναδικός πελάτης, προμηθευτής, εκπρόσωπος, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η επιχείρηση διεξάγει ένα ουσιώδη όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1986.

ΔΛΠ 26

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟ 26

ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΟ 1986

Λογιστική για ελάφισμα έκδοσις για τα οικονομικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 26

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1986. 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).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές εκθέσεις.

2. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως «συνταξιοδοτικά προγράμματα», «προγράμματα συνταξιοδότησης λόγω ορίου ηλικίας» ή «προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία». Το Πρότυπο αυτό θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μία μονάδα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές εκθέσεις, ξεχωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές εκθέσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το Πρότυπο αυτό.

3. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τη λογιστική και την πληροφόρηση από το πρόγραμμα για όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τις εκθέσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

4. Το ΔΛΠ 19, Παροχές σε Εργαζόμενους, αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, που έχουν τέτοια προγράμματα. Έτσι, το Πρότυπο αυτό συμπληρώνει το ΔΛΠ 19.

5. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία ξεχωριστών Ταμείων, που μπορεί ή όχι να έχουν ξεχωριστή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένα τέτοιο ταμείο και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

6. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρίες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου, εκτός αν το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία είναι αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρίας.

7. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω λήξης της απασχόλησης, διευθετήσεις αναβαλλόμενων υποχρεώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης αποχώρησης ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ [] είναι συμφωνίες, με βάση τις οποίες η επιχείρηση χορηγεί παροχές στο προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της υπηρεσίας (είτε με τη μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό), όταν τέτοιες παροχές ή οι εισφορές των εργοδοτών προς αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν, πριν από την έξοδο από την υπηρεσία, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.
- ✓ [] είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα Ταμείο, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτής.
- ✓ [] είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, που συνήθως βασίζεται είτε στις αποδοχές των εργαζομένων είτε στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.
- ✓ [] είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε μία μονάδα (το Ταμείο) ξεχωριστή από την επιχείρηση, για την αντιμετώπιση μελλοντικών δεσμεύσεων καταβολής παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, χρησιμοποιούνται επίσης οι ακόλουθοι όροι:
- ✓ [] είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλοι που δικαιούνται παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα.
- ✓ [] είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος, μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.
- ✓ [] είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία σε τωρινούς και πρώην εργαζομένους, που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες.
- ✓ [] είναι παροχές που τα δικαιώματα πάνω σε αυτές, σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

2. Μερικά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία έχουν χρηματοδότες διαφορετικούς από τους εργοδότες. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται επίσης στις οικονομικές εκθέσεις τέτοιων προγραμμάτων.

3. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζονται σε επίσημες συμφωνίες. Μερικά προγράμματα είναι ανεπίσημα, αλλά έχουν αποκτήσει ένα βαθμό υποχρεωτικότητας, ως αποτέλεσμα των πρακτικών που έχουν θεσπίσει οι εργοδότες. Μολονότι μερικά προγράμματα επιτρέπουν στους εργοδότες να περιορίσουν τις υποχρεώσεις τους σύμφωνα με τα προγράμματα, είναι συνήθως δύσκολο για έναν εργοδότη να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν. Η ίδια βάση λογιστικών χειρισμών και παρουσίασης εφαρμόζεται σε ένα ανεπίσημο πρόγραμμα, όπως και σε ένα επίσημο.

4. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία προβλέπουν τη σύσταση ξεχωριστών Ταμείων, στα οποία γίνονται οι εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές. Τέτοια Ταμεία μπορεί να διοικούνται από πρόσωπα, που ενεργούν ανεξάρτητα για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του Ταμείου. Σε μερικές χώρες, αυτά τα πρόσωπα καλούνται θεματοφύλακες. Ο όρος θεματοφύλακας χρησιμοποιείται στο Πρότυπο αυτό για τον προσδιορισμό τέτοιων προσώπων, ανεξαρτήτως αν έχει δημιουργηθεί ή όχι θεματοφυλακή.

5. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιγράφονται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών, έχοντας το καθένα τα δικά του διακριτικά χαρακτηριστικά. Ενδεχομένως να υπάρχουν προγράμματα που περιέχουν χαρακτηριστικά και των δύο. Τέτοια υβριδικά προγράμματα θεωρούνται ότι είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1988.

ΔΛΠ 27

ΔΙΕΘΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Καταστάσεις οικονομικών καταστάσεων και αποτίμησης

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο το οποίο εγκρίθηκε αρχικά από το Συμβούλιο τον Ιούνιο του 1988. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991. Συγκεκριμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με τη σύγχρονη πρακτική της IASC. Το Δεκέμβριο του 1998, οι παράγραφοι 13, 24, 29 και 30 τροποποιήθηκαν για να αντικαταστήσουν παραπομπές στο ΔΛΠ 25, «λογιστική επενδύσεων», από παραπομπές στο ΔΛΠ 39, «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση». Τον Οκτώβριο του 2000 η παράγραφος 13 τροποποιήθηκε για να συνάδει λεκτικά με όμοιες παραγράφους σε άλλα σχετιζόμενα ΔΛΠ

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για έναν όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.

2. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται επίσης για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας.

3. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 3 «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις», εκτός από τα όσα, σε εκείνο το Πρότυπο, αναφέρονται στη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

4. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται στον όρο «οικονομικές καταστάσεις» που περιέχεται στην εισαγωγή των ΔΛΠ. Συνεπώς, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ

5. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

(α) Μεθόδους λογιστικής για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στη ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.

(β) Λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς, και

(γ) Λογιστική για επενδύσεις σε κοινοπραξίες.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Δικαιώματα** (για το σκοπό αυτού του Προτύπου), είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- ✓ **Πατρική εταιρεία** είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική εταιρεία).
- ✓ **Πυλώνας** είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- ✓ **Μητρική εταιρεία** είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.
- ✓ **Ομίλος** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.
- ✓ **Καθαρά περιουσία** είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1990.

Το ΔΛΠ 28 εγκρίθηκε από το Συμβούλιο το Νοέμβριο του 1988. Το Νοέμβριο του 1994, το κείμενο του ΔΛΠ 28 αναμορφώθηκε για να παρουσιασθεί με την αναμορφωμένη μορφή που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 (αναμορφωμένο 1994). Καμία ουσιαστική μεταβολή δεν έγινε στο αρχικά εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία άλλαξε για να ευθυγραμμιστεί με τη σύγχρονη πρακτική της ΕΔΛΠ. Τον Ιούλιο του 1998, οι παράγραφοι 23 και 24 του ΔΛΠ 28 (αναμορφωμένο 1994) αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς με ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων». Το Δεκέμβριο του 1998 το ΔΛΠ 39, «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση», τροποποίησε τις παραγράφους 7, 12 και 14 του ΔΛΠ 28. Το Μάρτιο του 1999 η παράγραφος 26 τροποποιήθηκε για να αντικαταστήσει τις παραπομπές στο ΔΛΠ 10, «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», με παραπομπές από το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού» και να προσαρμόσει την ορολογία προς εκείνη του ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Τον Οκτώβριο 2000 η παράγραφος 8 αναθεωρήθηκε για να είναι συνεπής με όμοιες παραγράφους σε άλλα σχετιζόμενα ΔΛΠ και η παράγραφος 10 απαλείφθηκε.

ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 3 «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις», κατά την έκταση που το ανωτέρω Πρότυπο διαπραγματεύεται τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Επενδυτής** είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή.

- ✓ είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.
- ✓ (για το σκοπό αυτού του Προτύπου), είναι η δυνατότητα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από της δραστηριότητές της.
- ✓ είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική εταιρία).
- ✓ είναι η λογιστική μέθοδος κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αντανakλά το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των εργασιών της εκδότριας.
- ✓ είναι η λογιστική μέθοδος κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσης. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αντικατοπτρίζει το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα καθαρά κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα από την ημερομηνία απόκτησης.

1. Αν ένας επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20 % ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν αυτό δεν μπορεί να αποδειχθεί καθαρά (1). Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

2. Η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- (α) Αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας.
- (β) Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής.
- (γ) Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας.
- (δ) Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού.
- (ε) Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

3. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία απόκτησης. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες, για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Τέτοιες μεταβολές περιλαμβάνουν εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων παγίων και των επενδύσεων, από συναλλαγματικές διαφορές και από την προσαρμογή των διαφορών που προκύπτουν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.

4. Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, ο επενδυτής καταχωρεί την επένδυσή του στην εκδότρια στο κόστος. Ο επενδυτής απεικονίζει κέρδος, μόνο στην έκταση που λαμβάνει μερίσματα από σωρευμένα καθαρά κέρδη της εκδότριας, που προκύπτουν μεταγενέστερα από την ημερομηνία της απόκτησης από τον επενδυτή. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1990.

2. Το ΔΛΠ 36 καθίσταται ενεργό, δηλαδή γιατί ετήσιες οικονομικές καταστάσεις

που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999, εκτός αν το ΔΛΠ 36 εφαρμόζεται για προγενέστερες περιόδους

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε επιχείρησης που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

2. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση απεικόνιση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική.

3. Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι αρχίζει. Αποτελεί θέμα κρίσης, πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη.

(β) Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα.

(γ) Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμφηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή.

(δ) Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.

(ε) Το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή ξεπερνά το 100 %.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1990.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1990. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ Το 1998 οι παράγραφοι 24 και 25 του ΔΛΠ 30 τροποποιήθηκαν. Οι τροποποιήσεις αντικαθιστούν παραπομπές στο ΔΛΠ 25, «λογιστική επενδύσεων», με παραπομπές στο ΔΛΠ 39, «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση». Το 1999, οι παράγραφοι 26, 27, 50 και 51 του ΔΛΠ 30 τροποποιήθηκαν. Αυτές οι τροποποιήσεις αντικαθιστούν παραπομπές στο ΔΛΠ 37,

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

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

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

4. Αυτό το Πρότυπο συμπληρώνει άλλα ΔΛΠ, τα οποία επίσης εφαρμόζονται από τράπεζες, εκτός αν εξαιρούνται ειδικά από κάποιο Πρότυπο.

5. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας. Όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων αναλαμβάνει τραπεζικές δραστηριότητες, αυτό το Πρότυπο είναι εφαρμοστέο σε σχέση με αυτές τις δραστηριότητες σε ενοποιημένη βάση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1991.



ΔΛΠ 31
ΑΡΧΗΣ ΑΠΟ ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΑΠΟ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Συνοπτική περιγραφή των αλλαγών που προκύπτουν από την εφαρμογή

Το ΔΛΠ 31 εγκρίθηκε από το Συμβούλιο το Νοέμβριο του 1990. Το Νοέμβριο του 1994, το κείμενο του ΔΛΠ 31 αναμορφώθηκε για να παρουσιασθεί με την αναμορφωμένη μορφή που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991. Δεν έγιναν ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία αλλάχθηκε για να ευθυγραμμιστεί με την πρακτική της ΕΔΛΠ που ίσχυε κατά το χρόνο εκείνο. Τον Ιούλιο του 1998 για να είναι συνεπές με το ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», αναθεωρήθηκαν οι παράγραφοι 39 και 40 του ΔΛΠ 31 και προστέθηκε μία νέα παράγραφος 41. Το Δεκέμβριο του 1998 οι παράγραφοι 35 και 42 του ΔΛΠ 31 τροποποιήθηκαν για να αντικαταστήσουν παραπομπές στο ΔΛΠ 25, «λογιστική επενδύσεων», με παραπομπές στο ΔΛΠ 39, «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση». Το Μάρτιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» τροποποίησε την παράγραφο 45 για να είναι συνεπές με την ορολογία του ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Τον Οκτώβριο του 2000 η παράγραφος 35 αναθεωρήθηκε για να συνάδει με όμοιες παραγράφους σε άλλα σχετιζόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η αλλαγή στην παράγραφο 35 τίθεται σε εφαρμογή όταν η επιχείρηση εφαρμόσει το ΔΛΠ 39 για πρώτη φορά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ [] είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.
- ✓ [] είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.
- ✓ [] είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μία οικονομική δραστηριότητα.
- ✓ [] είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.
- ✓ [] είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την κοινοπραξία.
- ✓ [] είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την κοινοπραξία.
- ✓ [] είναι μια λογιστική μέθοδος, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ενοποιείται στη βάση «γραμμή προς γραμμή» με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος ή εμφανίζεται με ξεχωριστά κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος.
- ✓ [] είναι μία λογιστική μέθοδος, σύμφωνα με την οποία το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καταχωρείται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του κοινοπρακτούντος στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αντικατοπτρίζει

το μερίδιο του κοινοπρακτούτος στα αποτελέσματα των εργασιών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Μερίδιο Κοινοπραξίας

1. Οι Κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές και δομές. Αυτό το Πρότυπο εντοπίζει τρεις γενικότερες μορφές— από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες — που αναφέρονται κοινώς ως κοινοπραξίες και ανταποκρίνονται στον ορισμό αυτό. Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά σε όλες τις κοινοπραξίες:

- (α) δύο ή περισσότεροι κοινοπρακτούντες δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού, και
- (β) ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο.

Συμβατικός διακανονισμός

1. Η ύπαρξη συμβατικού διακανονισμού διαχωρίζει τα δικαιώματα που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο, από τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή (βλέπε ΔΛΠ 28, «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»). Δραστηριότητες που δε διέπονται από συμβατικό διακανονισμό που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δε συνιστούν κοινοπραξίες για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

2. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα, με μια σύμβαση μεταξύ των κοινοπρακτούντων ή με πρακτικά συζητήσεων μεταξύ των κοινοπρακτούντων. Σε μερικές περιπτώσεις, ο διακανονισμός ενσωματώνεται στο καταστατικό ή σε άλλο κανονιστικό έγγραφο της κοινοπραξίας. Οποιαδήποτε μορφή και αν έχει, ο συμβατικός διακανονισμός είναι συνήθως γραπτός και καλύπτει θέματα, όπως:

(α) τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και την υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη εκθέσεων,

(β) το διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των κοινοπρακτούντων,

(γ) τις εισφορές των κοινοπρακτούντων στο κεφάλαιο, και

(δ) τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των εξόδων ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τους κοινοπρακτούντες.

3. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο πάνω στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένας κοινοπρακτών δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα. Ο διακανονισμός προσδιορίζει όσες αποφάσεις, σε τομείς ουσιώδεις για τους σκοπούς της κοινοπραξίας, απαιτούν τη συναίνεση όλων των κοινοπρακτούντων και όσες αποφάσεις μπορεί να απαιτούν τη συναίνεση μιας συγκεκριμένης πλειοψηφίας των κοινοπρακτούντων.

4. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει έναν κοινοπρακτούντα ως υπεύθυνο διαχειριστή ή διευθυντή της Κοινοπραξίας. Ο διαχειριστής δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής, που έχει συμφωνηθεί από τους κοινοπρακτούντες με το συμβατικό διακανονισμό και έχει ανατεθεί στο διαχειριστή. Αν ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της οικονομικής δραστηριότητας, τότε ελέγχει την κοινοπραξία και αυτή αποτελεί θυγατρική του διαχειριστή και όχι κοινοπραξία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Εκτός από τις παραγράφους 39, 40 και 41 αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1992.

2. Οι παράγραφοι 39, 40 και 41 τίθενται σε εφαρμογή όταν το ΔΛΠ 36 καθίσταται ενεργό, δηλαδή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή από την 1η Ιουλίου 1999, εκτός αν το ΔΛΠ 36 εφαρμόζεται σε προηγούμενες περιόδους.

3. Οι παράγραφοι 39 και 40 αυτού του Προτύπου εγκρίθηκαν τον Ιούλιο του 1998 για να αντικαταστήσουν τις παραγράφους 39 και 40 του ΔΛΠ 31 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες» που αναμορφώθηκαν το 1994. Η παράγραφος 41 αυτού του Προτύπου προστέθηκε τον Ιούλιο του 1998 μεταξύ των παραγράφων 40 και 41 του ΔΛΠ 31 που αναμορφώθηκε το 1994.

ΣΚΟΠΟΣ-ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την παρουσίαση και γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με όλους τους τύπους των χρηματοπιστωτικών μέσων καταχωρημένων και μη στον ισολογισμό, εκτός από αυτά που αφορούν:

- Δικαιώματα σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που καθορίζονται από τα ΔΛΠ 27, 28, 31.
- Υποχρεώσεις εργοδοτών και προγραμμάτων για τις μετά την απασχόληση παροχές που καθορίζονται από το Δ.Λ.Π 19 , όσον αφορά την καταχώρηση και αποτίμηση και το Δ.Λ.Π 26, όσον αφορά την παρουσίαση των προγραμμάτων αυτών .
- Υποχρεώσεις εργοδοτών για προγράμματα αγοράς μετόχων από εργαζόμενους σε κανονικές ή ειδικές τιμές.
- Υποχρεώσεις από ασφαλιστικές συμβάσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- ✓ **Σύμβαση** είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχείρησης είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση.
 - ✓ **Ταμιακά διαθέσιμα** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά:
Ταμιακά διαθέσιμα
Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού από άλλη επιχείρηση.
 - Συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων με μια άλλη επιχείρηση κάτω από πιθανώς ευνοικούς όρους.
 - Κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση.
 - ✓ **Συμβατική δέσμευση** είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για:
 - Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε άλλη επιχείρηση,
 - Ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους πιθανώς δυσμενείς.
 - ✓ **Απαίτηση** είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.
 - ✓ **Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού εισπρακτέα ή πληρωτέα σε καθορισμένα χρηματικά ποσά.**
 - ✓ **Ποσό** είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση, ή να πληρωθεί κατά την αγορά, ενός χρηματοπιστωτικού μέσου σε μια ενεργό αγορά.
- Από τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι στα χρηματοοικονομικά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται:
- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις και μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία .
 - Άυλα περιουσιακά στοιχεία.
 - Προπληρωθέντα έξοδα.
 - Έσοδα επομένων χρήσεων.
 - Εγγυημένες υποχρεώσεις.
 - Φόροι εισοδήματος.
 - Συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, όπως για παράδειγμα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις από προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορευμάτων ή από σύμβαση απλής μισθώσεως.

- Υποχρεώσεις μιας επιχείρησης να αγοράσει ή εκδώσει δικούς της συμμετοχικούς τίτλους καθώς και το κόστος αγοράς ιδίων μετοχών.
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας που ανακύπτουν σε μια ενοποίηση επιχείρησης.

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Το Δ.Λ.Π 32 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1996.

ΔΛΠ 33

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Επιχειρήσεις με μετοχή

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ τον Ιανουάριο του 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1998. Το 1999 η παράγραφος 45 τροποποιήθηκε για να αντικαταστήσει τις παραπομπές στο ΔΛΠ 10, «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», από παραπομπές στο ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού».

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια περίοδο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών κατά μετοχή. Μολονότι, στα δεδομένα των κερδών κατά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία της έκδοσης κοινών μετοχών ή τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, σε δημόσιες αγορές αξιολόγων.

2. Όταν παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις τόσο της μητρικής εταιρίας όσο και οι ενοποιημένες, η απαιτούμενη από αυτό το Πρότυπο πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

3. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας μητρικής εταιρίας συνήθως ενδιαφέρονται και χρειάζεται να πληροφορούνται, για τα αποτελέσματα των εργασιών του ομίλου ως ενός συνόλου. Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες

4. Μία επιχείρηση η οποία δεν έχει ούτε κοινές μετοχές ούτε δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, που να διαπραγματεύονται δημόσια, αλλά η οποία γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή, πρέπει να υπολογίζει και να γνωστοποιεί τα κέρδη κατά μετοχή σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο.

5. Η επιχείρηση η οποία δεν έχει ούτε κοινές μετοχές ούτε δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, που να διαπραγματεύονται δημόσια, δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή. Ωστόσο, η συγκρισιμότητα στην παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μεταξύ επιχειρήσεων διατηρείται, αν κάθε τέτοια επιχείρηση που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή υπολογίζει τα κέρδη αυτά σύμφωνα με τις αρχές αυτού του Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Μετοχή** είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

- ✓ **Δινητικές τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές** είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.
- ✓ **Δικαιώματα αγοράς μετοχών (warrants) ή δικαιώματα προαίρεσης (options)** είναι χρηματοπιστωτικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.
 2. Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα καθαρά κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως των προνομιούχων μετοχών. Η επιχείρηση μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα λήψης μερισμάτων.
 3. Παραδείγματα δινητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:
 - (α) Χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών, που είναι μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές.
 - (β) Δικαιώματα αγοράς μετοχών (warrants) και δικαιώματα προαίρεσης (options).
 - (γ) Προγράμματα εργαζομένων που επιτρέπουν σε αυτούς να λάβουν κοινές μετοχές ως μέρος των απολαβών τους και άλλα προγράμματα αγοράς μετοχών.
 - (δ) Μετοχές που θα εκδοθούν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.
 4. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται με τις έννοιες που καθορίζονται στο ΔΛΠ32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση».
- ✓ **Χρηματοοικονομικό Μέσο** είναι κάθε σύμβαση, που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μιας επιχείρησης και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο σε μία άλλη επιχείρηση.
- ✓ **Συμμετοχικός τίτλος** είναι κάθε σύμβαση που ενσωματώνει ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.
- ✓ **Επιλογή όροι** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Συνιστάται η εφαρμογή του και ενωρίτερα.



ΔΕΛΤΑ

ΑΡΧΕΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση

Αυτό το ΔΛΠ εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Φεβρουάριο του 1998 και κατέστη ενεργό για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Αυτό το Πρότυπο:

(α) καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης, που συμπεριλαμβάνει γνωστοποιήσεις, και

(β) εξασφαλίζει τις αρχές λογιστικής καταχώρησης και αποτίμησης, που πρέπει να εφαρμόζονται σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση.

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η ΕΔΛΠ ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Ειδικά, οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, ενθαρρύνονται να:

(α) παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και

(β) καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

2. Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις που να μη συμμορφώνονται με αυτό το Πρότυπο, δεν εμποδίζουν από τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αν αυτές κατ' άλλο τρόπο συμμορφώνονται.

3. Αν ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου. Η παράγραφος 19 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις ως προς αυτό το θέμα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

- ✓ **Περίοδος** είναι μία περίοδος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.
- ✓ **Ενδιάμεση οικονομική έκθεση** σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ1, «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») ή μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μία ενδιάμεση περίοδο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΣΚΥΣΕ

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Συνιστάται η εφαρμογή του και νωρίτερα.

ΔΛΠ 35

ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. Οι αντικειμενικές επιδιώξεις του ΔΛΠ 35 είναι να καθιερώσει μία βάση για διαχωρισμό της πληροφόρησης σχετικά με μία μεγάλη εκμετάλλευση, που μία επιχείρηση διακόπτει, από την πληροφόρηση που αφορά τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις της και να καθορίσει τις ελάχιστες γνωστοποιήσεις σχετικά με μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση. Διαχωρίζοντας διακοπτόμενες και συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις βελτιώνεται η ικανότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν προβλέψεις για τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, την ικανότητα της για δημιουργία κερδών καθώς και τη χρηματοοικονομική θέση αυτής.

2. Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα σχετικά μεγάλο συστατικό μέρος μιας επιχείρησης — όπως ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 «οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα» — που η επιχείρηση, ακολουθώντας ένα ενιαίο πρόγραμμα, είτε το εκποιεί ουσιαστικά στο σύνολό του, είτε τερματίζει τη λειτουργία του εγκαταλείποντάς το, ή πουλώντάς το τμηματικά.

3. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «διακοπτόμενη εκμετάλλευση» αντί για το παραδοσιακό «διακοπείσα εκμετάλλευση» γιατί η «διακοπείσα εκμετάλλευση» (αόριστος χρόνος) σημαίνει, ότι η καταχώρηση μιας διακοπής είναι αναγκαία μόνο στο τέλος ή κοντά στο τέλος της διαδικασίας της διακοπής της εκμετάλλευσης. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί οι γνωστοποιήσεις σχετικά με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση να αρχίζουν νωρίτερα — όταν ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα διακοπής έχει εγκριθεί και έχει ανακοινωθεί ή όταν μία επιχείρηση έχει ήδη υπογράψει σύμβαση για την πώληση.

4. Αυτό είναι ένα Πρότυπο παρουσίασης και γνωστοποίησης. Εστιάζεται στο πώς να παρουσιάζεται μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και ποιες πληροφορίες να γνωστοποιούνται.

5. Σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, οι πληροφορίες σχετικά με μία προγραμματισμένη διακοπή πρέπει για πρώτη φορά να γνωστοποιούνται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από μία επιχείρηση αφού

(α) έχει συνάψει μία συμφωνία να πωλήσει ουσιαστικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης ή

(β) το Διοικητικό Συμβούλιο αυτής ή άλλο παρόμοιο διοικητικό όργανο έχει εγκρίνει και έχει ανακοινώσει την προγραμματισμένη διακοπή. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν:

- Μία περιγραφή της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.
- Τον επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα (ή τομείς) στον οποίο απεικονίζεται οικονομικά.
- Την ημερομηνία και τη φύση του αρχικού γεγονότος της γνωστοποίησης.
- Το χρονοδιάγραμμα της αναμενόμενης ολοκλήρωσης.
- Τη λογιστική αξία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και του συνόλου των υποχρεώσεων που διατίθενται.
- Τα ποσά των εσόδων, εξόδων και των προ φόρων κερδών ή ζημιών που αφορούν στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση και το σχετικό έξοδο φόρου εισοδήματος.
- Τις καθαρές ταμιακές ροές που αφορούν στις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.
- Το ποσό κάθε κέρδους ή ζημίας που καταχωρείται κατά την πώληση των περιουσιακών
- στοιχείων ή την εξόφληση των υποχρεώσεων που αφορούν στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση και το σχετικό έξοδο φόρου εισοδήματος, και
- Τις καθαρές τιμές πώλησης, μετά από το κόστος διάθεσης, από την πώληση αυτών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων (περιουσιακά στοιχεία μείον υποχρεώσεις) για

τα οποία η επιχείρηση έχει συνάψει μία ή περισσότερες δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης, το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα της πώλησης, καθώς και τη λογιστική αξία αυτών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων.

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν εκτιμήσεις για το μέλλον για τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης, τη δυναμικότητα δημιουργίας κερδών και τη χρηματοοικονομική θέση, με διαχωρισμό των πληροφοριών σχετικά με διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις από τις πληροφορίες για συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

✓ Διακοπτόμενη εκμετάλλευση

1. Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συστατικό μέρος μιας επιχείρησης:

(α) που η επιχείρηση, εφαρμόζοντας ένα ενιαίο πρόγραμμα:

(i) εκποιεί ουσιαστικά στο σύνολό του, είτε με πώληση σε μία ενιαία συναλλαγή, είτε με διάσπαση ή με απόσχιση της ιδιοκτησίας του συστατικού μέρους προς τους μετόχους της επιχείρησης,

(ii) διαθέτει τμηματικά, όπως μέσω πώλησης των περιουσιακών στοιχείων του συστατικού μέρους και τακτοποίησης των υποχρεώσεων του ξεχωριστά, ή

(iii) τερματίζει τη λειτουργία του μέσω εγκατάλειψης.

(β) που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό σημαντικό τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων, και

(γ) που μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικά και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

2. Σύμφωνα με το κριτήριο (α) του ορισμού [παράγραφος 2(α)], μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση μπορεί να διατίθεται στο σύνολό της ή τμηματικά, αλλά πάντοτε σύμφωνα με ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για να διακοπεί το σύνολο του συστατικού μέρους.

3. Αν μία επιχείρηση πωλεί ένα συστατικό μέρος ουσιαστικά στο σύνολό του, το αποτέλεσμα μπορεί να είναι ένα καθαρό κέρδος ή μία καθαρή ζημία. Για τέτοια διακοπή υπάρχει μία μόνο ημερομηνία κατά την οποία μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης συνάπτεται, μολονότι η πραγματική μεταβίβαση της κυριότητας και του ελέγχου της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης μπορεί να συμβεί σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία. Επίσης, πληρωμές στον πωλητή μπορεί να συμβούν κατά το χρόνο της συμφωνίας, κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης μελλοντικής περιόδου.

4. Αντί της εκποίησης ενός μεγαλύτερου συστατικού μέρους στο σύνολό του, μία επιχείρηση μπορεί να διακόπτει και να διαθέτει το συστατικό μέρος πουλώντας τα περιουσιακά στοιχεία του και εξοφλώντας τις υποχρεώσεις του τμηματικά (μεμονωμένα ή σε μικρές ομάδες). Στις τμηματικές εκποιήσεις, ενόσω το συνολικό αποτέλεσμα μπορεί να είναι ένα καθαρό κέρδος ή μία καθαρή ζημία, η πώληση ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου ή η τακτοποίηση μιας κατ' ιδίαν υποχρέωσης μπορεί να έχει το αντίθετο αποτέλεσμα. Περαιτέρω, δεν υπάρχει απλή ημερομηνία κατά την οποία συνάπτεται μία συνολική δεσμευτική συμφωνία πώλησης. Αντίθετα, οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων και οι τακτοποιήσεις υποχρεώσεων μπορεί να λάβουν χώρα μέσα σε μία περίοδο μηνών ή ίσως ακόμη και σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και το τέλος μιας περιόδου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορεί να προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου εκποίησης. Για να χαρακτηριστεί ως διακοπτόμενη εκμετάλλευση, η εκποίηση πρέπει να γίνεται σύμφωνα με ένα ενιαίο συντονισμένο πρόγραμμα.

5. Μία επιχείρηση μπορεί να τερματίσει μία εκμετάλλευση με εγκατάλειψη, χωρίς ουσιαστικές πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων. Μία εγκαταλειπόμενη εκμετάλλευση θα είναι μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, αν πληρεί τα κριτήρια του ορισμού. Όμως, η μεταβολή του εύρους μιας εκμετάλλευσης ή του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί δεν αποτελεί μία εγκατάλειψη, γιατί αυτή η εκμετάλλευση, μολονότι άλλαξε, συνεχίζεται.

6. Οι επιχειρήσεις συχνά κλείνουν εγκαταστάσεις, εγκαταλείπουν προϊόντα ή ακόμη και γραμμές παραγωγής και μεταβάλλουν το μέγεθος του εργατικού τους δυναμικού για να ανταποκριθούν σε δυνάμεις της αγοράς. Παρόλο ότι, αυτές οι μορφές τερματισμού γενικά δεν είναι, αυτές καθ' εαυτές, διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, όπως αυτός ο όρος χρησιμοποιείται σε αυτό το Πρότυπο, μπορούν να συμβούν σε συνδυασμό με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

7. Παραδείγματα δραστηριοτήτων που δεν πληρούν αναγκαστικά το κριτήριο (α) της παραγράφου 2, αλλά που θα μπορούσαν να πληρούν αυτό σε συνδυασμό με άλλες συνθήκες, περιλαμβάνουν:

(α) Τη βαθμιαία ή εξελικτική απόσυρση μιας γραμμής παραγωγής ή κατηγορίας υπηρεσίας.

(β) Τη διακοπή, ακόμη και σχετικά απότομα, μερικών προϊόντων μέσα σε μία συνεχιζόμενη παραγωγική γραμμή επιχείρησης.

(γ) Τη μετατόπιση κάποιων παραγωγικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων για μία ειδική παραγωγική γραμμή επιχείρησης από μια τοποθεσία σε μια άλλη.

(δ) Το κλείσιμο μιας εγκατάστασης για να επιτευχθούν βελτιώσεις παραγωγικότητας ή άλλες περικοπές κόστους, και

(ε) Την πώληση μιας θυγατρικής της οποίας οι δραστηριότητες είναι παρόμοιες με εκείνες της μητρικής εταιρίας ή άλλων θυγατρικών.

8. Ένας παρουσιαζόμενος επιχειρηματικός τομέας ή γεωγραφικός τομέας, όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 14 «πληροφόρηση κατά τομέα», θα πληρούσε κανονικά το κριτήριο (β) του ορισμού μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης [πaráγραφος 2(β)], δηλαδή, θα αντιπροσώπευε ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μια γεωγραφική περιοχή εκμετάλλευσης. Ένα τμήμα ενός τομέα, όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 14, μπορεί επίσης να πληρεί το κριτήριο (β) του ορισμού. Για μία επιχείρηση που λειτουργεί σε ένα μοναδικό επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα και συνεπώς δεν απεικονίζει κατά τομέα πληροφορίες, μία μεγαλύτερη σειρά προϊόντων ή υπηρεσιών μπορεί επίσης να πληρεί τα κριτήρια του ορισμού.

9. Το ΔΛΠ 14 επιτρέπει, αλλά δεν απαιτεί, τα διαφορετικά επίπεδα των κάθετα οργανωμένων λειτουργιών να αναγνωρίζονται ως ξεχωριστοί επιχειρηματικοί τομείς. Τέτοιοι κάθετα οργανωμένοι επιχειρηματικοί τομείς μπορεί να πληρούν το κριτήριο (β) του ορισμού μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.

10. Ένα συστατικό μέρος μπορεί να διακρίνεται επιχειρησιακά καθώς και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης-κριτήριο (γ) του ορισμού αν:

(α) τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αυτού μπορεί να αποδίδονται απ' ευθείας σε αυτό,

(β) Τα έσοδα του (μικτά έσοδα) μπορεί να αποδίδονται άμεσα σε αυτό, και

(γ) τουλάχιστον η πλειονότητα των λειτουργικών εξόδων του μπορεί να αποδίδεται απ' ευθείας σε αυτό.

11. Περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα είναι άμεσα αποδοτέα σ' ένα συστατικό μέρος, αν αυτά εξαλείφονται, όταν το συστατικό μέρος πωληθεί, εγκαταλειφθεί ή εκποιηθεί με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Τόκοι και λοιπά χρηματοδοτικά κόστη αποδίδονται σε μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση μόνον, αν και τα σχετικά χρέη αποδίδονται σε αυτή την εκμετάλλευση.

12. Όπως ορίστηκε σε αυτό το Πρότυπο, οι διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις δεν αναμένονται να συμβαίνουν συχνά. Μερικές μεταβολές που δεν ταξινομούνται ως διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις μπορεί να χαρακτηρισθούν ως αναδιάρθρωσεις. (βλέπε ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις»).

13. Επίσης, μερικά σπανίως προκύπτοντα γεγονότα, που δεν έχουν τις ιδιότητες ούτε της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης ούτε της αναδιάρθρωσης μπορεί να καταλήγουν σε στοιχεία εσόδων ή εξόδων, που απαιτούν ξεχωριστή γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», που λόγω μεγέθους των, φύσης ή περίπτωσης πρέπει να παρουσιάζονται για να εξηγούν την αποδοτικότητα της επιχείρησης για τη περίοδο.

14. Το γεγονός ότι η εκποίηση ενός συστατικού μέρους μιας επιχείρησης ταξινομείται ως διακοπτόμενη εκμετάλλευση, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο δε θέτει, απ' εαυτού, σε αμφισβήτηση την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί γνωστοποίηση των αβεβαιοτήτων που αφορούν στην ικανότητα μιας επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και οποιουδήποτε συμπεράσματος κατά το οποίο δεν είναι

✓ δεδομένη η συνέχιση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.

15. Σε σχέση με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης είναι η πραγματοποίηση ενός από τα ακόλουθα, οποιοδήποτε συμβεί ενωρίτερα:

- (α) Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης ουσιαστικά για όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, ή
- (β) το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης ή κάποιιο παρόμοιο διοικητικό όργανο έχει εγκρίνει
 - (i) ένα λεπτομερές, επίσημο πρόγραμμα για τη διακοπή και
 - (ii) έχει κάνει μία ανακοίνωση του προγράμματος αυτού.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

1. Αυτό το ΔΛΠ τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται στις οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους που λήγουν μετά τη δημοσίευση αυτού του Προτύπου.

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά τις παραγράφους 19-22 του ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές».

ΔΛΠ 36

ΔΙΕΘΝΕΣ ΔΟΞΕΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Το παρόν Πρότυπο (ΔΛΠ 36) προδιαγράφει τη λογιστική και τη γνωστοποίηση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων. Αντικαθιστά τις προϋποθέσεις για την εκτίμηση της ανακτησιμότητας της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και την καταχώρηση ζημιών απομείωσης, που περιλαμβάνονται στα:

- (α) ΔΛΠ 16 (αναθεωρημένο 1993) «ενσώματα πάγια»,
- (β) ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1993) «ενοποιησεις επιχειρήσεων»
- (γ) ΔΛΠ 28 (αναμορφωμένο 1994) «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις» και
- (δ) ΔΛΠ 31 (αναμορφωμένο 1994), «χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες». Οι σημαντικότερες μεταβολές σε προηγούμενες προϋποθέσεις και επεξηγήσεις, για τις αρχές του ΔΛΠ 36 παρατίθενται σε μία ιδιαίτερη Βάση για συμπεράσματα.

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση, για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρήσει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέψει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει ορισμένες γνωστοποιήσεις για τα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

- (α) αποθέματα (βλέπε ΔΛΠ 2 «αποθέματα»)
- (β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (βλέπε ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων»)
- (γ) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12 «φόροι εισοδήματος»)

(δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 «παροχές σε εργαζομένους»)

(ε) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση»

(στ) επενδύσεις σε Ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα») και

(ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»).

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους λόγω της ύπαρξης άλλων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που αναφέρονται στα εν λόγω θέματα και τα οποία θα πρέπει να εφαρμόζονται σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, καθόσον περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις για την καταχώρηση και την αποτίμηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

3. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε:

(α) θυγατρικές, όπως καθορίστηκαν στο ΔΛΠ 27 «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές»,

(β) συγγενείς, όπως καθορίστηκαν στο ΔΛΠ 28 «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις», και

(γ) δικαιώματα σε κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες».

Για απομείωση άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, γίνεται αναφορά στο ΔΛΠ 39, «χρηματοπιστωτικά μέσα καταχώρηση και αποτίμηση».

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό (εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα ΔΛΠ, όπως η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος του ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια». Όμως, για να διαπιστωθεί αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

(α) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της καθαρής τιμής πώλησης του, είναι το άμεσο οριακό κόστος για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

(i) αν το κόστος διάθεσης είναι αμελητέο, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί, και

(ii) αν το κόστος διάθεσης δεν είναι αμελητέο, η καθαρή τιμή πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, μια επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, και

(β) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μία βάση, άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (εύλογη αξία), μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι από μειωμένο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

✓ **Ανακτήσιμο ποσό**, είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

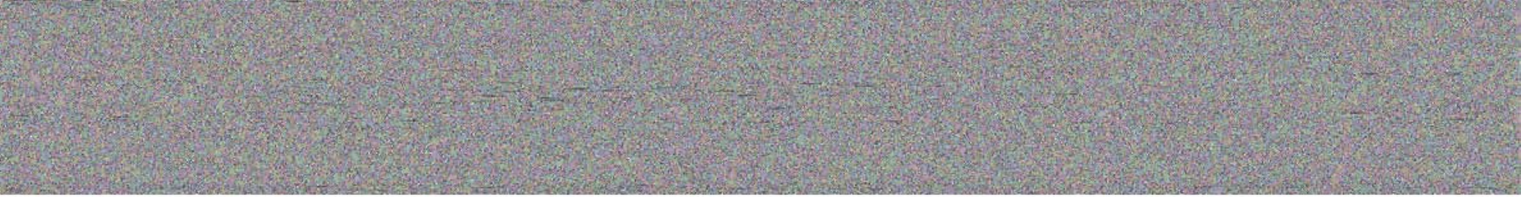






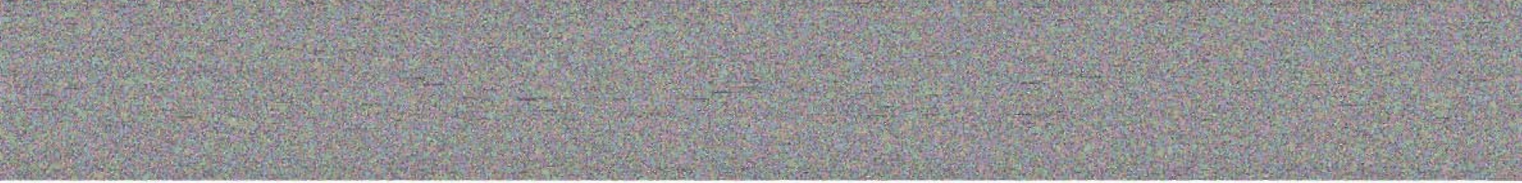
















2. Το ΔΛΠ 41 προδιαγράφει, μεταξύ άλλων πραγμάτων, το λογιστικό χειρισμό για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης και για την αρχική αποτίμηση της γεωργικής παραγωγής κατά το χρόνο της συγκομιδής. Επίσης, απαιτεί αποτίμηση στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, από την αρχική καταχώρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μέχρι τη στιγμή της συγκομιδής, εκτός εάν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα κατά την αρχική καταχώρηση. Όμως το ΔΛΠ 41 δεν αφορά στην επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, επεξεργασία μετατροπής σταφυλιών σε κρασί και μαλλιού σε νήμα.

3. Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνο κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας να είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, το ΔΛΠ 41 απαιτεί από μία επιχείρηση να αποτιμά αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Εφόσον η εύλογη αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα αποτιμήσιμη, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά αυτό στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος. Σε όλες τις περιπτώσεις, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά τη γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.

4. Το ΔΛΠ 41 απαιτεί όπως μία μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για τη περίοδο κατά την οποία προκύπτει. Στη γεωργική δραστηριότητα, μία μεταβολή στις φυσικές ιδιότητες ενός ζωντανού ζώου ή φυτού επαυξάνει ή μειώνει άμεσα τα οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση. Σύμφωνα με το λογιστικό υπόδειγμα που βασίζεται στο ιστορικό κόστος, μία επιχείρηση δασικής φυτείας θα μπορούσε να μην απεικονίσει έσοδα μέχρι την πρώτη συγκομιδή και πώληση, ίσως 30 έτη μετά την εμφύτευση. Αντίθετα όμως, ένα λογιστικό υπόδειγμα που καταχωρεί και αποτιμά τη βιολογική ανάπτυξη χρησιμοποιώντας τρέχουσες εύλογες αξίες, απεικονίζει μεταβολές στην εύλογη αξία καθ' όλη την περίοδο μεταξύ εμφύτευσης και συγκομιδής.

5. Το ΔΛΠ 41 δεν καθιερώνει κάποια νέα αρχή για το έδαφος που συνδέεται με τη γεωργική δραστηριότητα. Αντίθετα, μία επιχείρηση ακολουθεί το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» ή το ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα», ανάλογα με το ποιο Πρότυπο είναι κατάλληλο κατά τις περιστάσεις. Το ΔΛΠ 16 απαιτεί το έδαφος να αποτιμάται είτε στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης ή σε ένα αναπροσαρμοσμένο ποσό. Το ΔΛΠ 40 απαιτεί το έδαφος που συνιστά επένδυση σε ακίνητα να αποτιμάται στην εύλογη αξία του ή στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι φυσικά συνδεδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε μία φυτεία δάσους), αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, ξεχωριστά από το έδαφος.

6. Το ΔΛΠ 41 απαιτεί όπως μία χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, να καταχωρείται ως έσοδο όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα. Αν μία κρατική επιχορήγηση έχει όρους, που συμπεριλαμβάνουν ότι, η επιχείρηση δε θα πρέπει να ασχολείται με καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο όταν και μόνον όταν οι όροι που περιέχονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται. Αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 «λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης».

7. Το ΔΛΠ 41 τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2003. Ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

8. Το ΔΛΠ 41 δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 41 λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές».



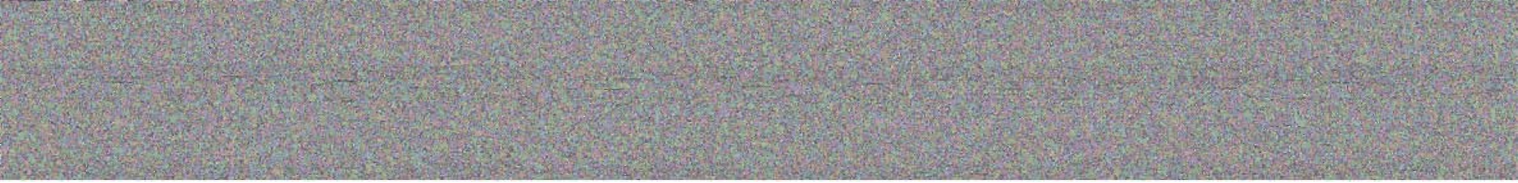




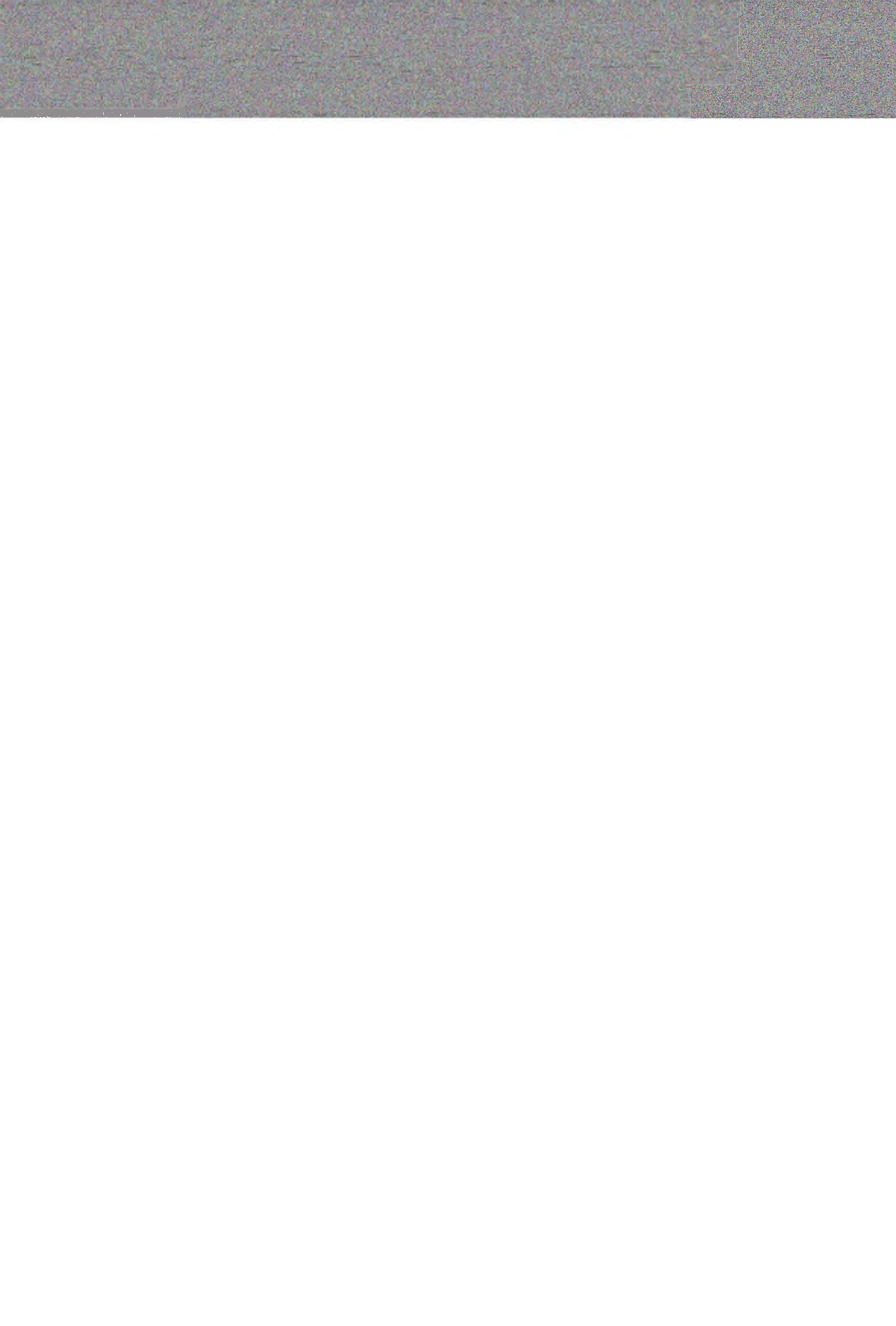


















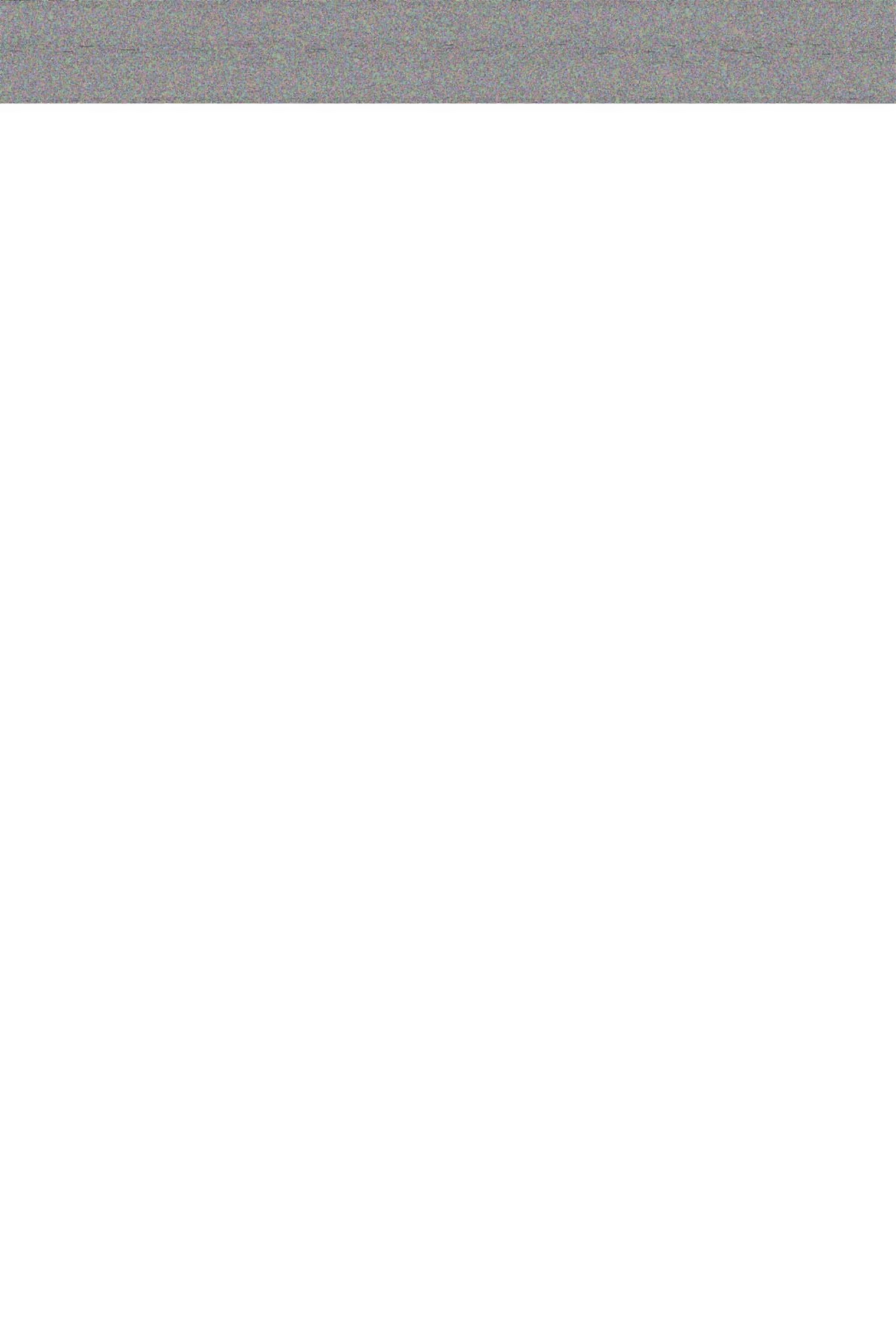
















(α) Η Επιχείρηση δεν έχει την ικανότητα να ελέγχει το λογαριασμό της επένδυσης κατά την επιδίωξη των σκοπών της και δεν είναι υποχρεωμένη να καταβάλει τις πληρωμές της μίσθωσης. Αυτό για παράδειγμα συμβαίνει όταν, ένα ποσό προκαταβολής τοποθετείται σε έναν ιδιαίτερο λογαριασμό επένδυσης για προστασία του Επενδυτή και μπορεί να χρησιμοποιείται μόνο για πληρωμές προς τον Επενδυτή, ο Επενδυτής συμφωνεί ότι οι υποχρεώσεις πληρωμών της μίσθωσης πρέπει να πληρώνονται από κεφάλαια του λογαριασμού επένδυσης και η Επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να παρακρατεί πληρωμές προς τον Επενδυτή από το λογαριασμό της επένδυσης.

(β) Η Επιχείρηση έχει μόνον έναν απομακρυσμένο κίνδυνο αποζημίωσης ολόκληρου του ποσού για κάθε αμοιβή που έλαβε από έναν Επενδυτή και πιθανώς πληρωμής κάποιου πρόσθετου ποσού, ή όταν μία αμοιβή δεν έχει ληφθεί, μόνον έναν απομακρυσμένο κίνδυνο καταβολής ενός ποσού για άλλες υποχρεώσεις (π.χ. μία εγγύηση). Ένας απομακρυσμένος κίνδυνος καταβολής υπάρχει μόνον όταν, για παράδειγμα, οι όροι της συμφωνίας απαιτούν ότι ένα ποσό προκαταβολής είναι επενδυμένο σε ελεύθερα κινδύνου περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αναμένεται να δημιουργήσουν επαρκείς ταμιακές ροές για να ικανοποιήσουν τις υποχρεώσεις πληρωμών της μίσθωσης, και

(γ) Εκτός από τις αρχικές ταμιακές ροές κατά τη σύναψη της συμφωνίας, οι μόνες άλλες αναμενόμενες ταμιακές ροές σύμφωνα με τη συμφωνία είναι οι καταβολές της μίσθωσης, οι οποίες ικανοποιούνται μόνο από κεφάλαια που αποσύρονται από τον ξεχωριστό λογαριασμό επένδυσης που δημιουργήθηκε με τις αρχικές ταμιακές ροές.

7. Άλλες δεσμεύσεις μίας συμφωνίας, που περιλαμβάνουν τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν κατά την πρόωρη λήξη, πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 ή το ΔΛΠ 39 αναλόγως των όρων.

8. Τα κριτήρια στην παράγραφο 20 του ΔΛΠ 18 πρέπει να εφαρμόζονται στα γεγονότα & συνθήκες κάθε συμφωνίας για να καθορισθεί πότε καταχωρείται μία αμοιβή ως έσοδο που μπορεί να λάβει μία Επιχείρηση. Παράγοντες τέτοιοι όπως, όταν υπάρχει συνεχής εμπλοκή με τη μορφή σημαντικών υποχρεώσεων μελλοντικής εκτέλεσης, απαραίτητων για να κερδηθεί (ή καταστεί δεδουλευμένη) η αμοιβή, όταν υπάρχουν διατηρούμενοι κίνδυνοι, οι όροι τυχόν συμφωνιών εγγυήσεων και ο κίνδυνος της επιστροφής της αμοιβής, πρέπει να εξετάζονται. Ενδείξεις που από μόνες τους υποδεικνύουν ότι η καταχώρηση του συνόλου της αμοιβής ως εσόδου όταν λαμβάνεται, αν λαμβάνεται κατά την έναρξη της συμφωνίας, δεν είναι ορθή, περιλαμβάνουν:

(α) Δεσμεύσεις είτε για εκτέλεση είτε για αποχή από κάποιες σημαντικές δραστηριότητες είναι συνθήκες που δείχνουν ότι κερδήθηκε (έχει καταστεί δεδουλευμένη) η ληφθείσα αμοιβή και για τούτο, εκτέλεση μίας νόμιμα δεσμευτικής συμφωνίας, δεν είναι η πλέον σημαντική πράξη που απαιτείται από τη συμφωνία.

(β) Περιορισμοί που τίθενται στη χρήση του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου, οι οποίοι πρακτικά επιδρούν, περιορίζοντας και αλλάζοντας σημαντικά τη δυνατότητα της Επιχείρησης να χρησιμοποιεί (π.χ. μείωση, πώληση ή ενεχυρίαση ως εγγύηση) το περιουσιακό στοιχείο.

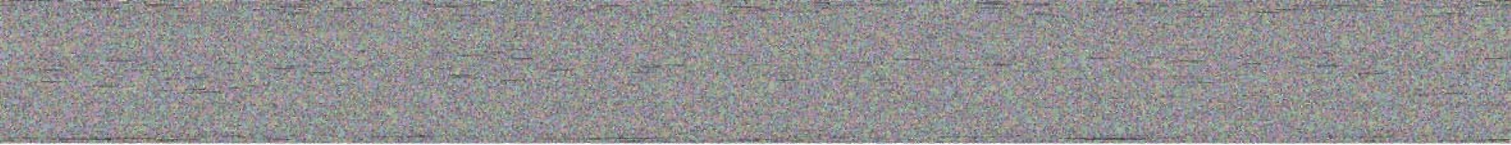
(γ) Η πιθανότητα για επιστροφή οποιουδήποτε ποσού της αμοιβής και πιθανώς πληρωμής κάποιου πρόσθετου ποσού δεν είναι απομακρυσμένη. Αυτό για παράδειγμα συμβαίνει, όταν:

(i) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ένα εξειδικευμένο περιουσιακό στοιχείο που είναι αναγκαίο στην Επιχείρηση για να διεκπεραιώσει τις εργασίες της και για τούτο υπάρχει μία πιθανότητα ότι η Επιχείρηση μπορεί να πληρώσει ένα ποσό για να τερματίσει τη συμφωνία ενωρίτερα, ή

(ii) η Επιχείρηση είναι υποχρεωμένη από τους όρους της συμφωνίας, ή έχει μερική ή πλήρη ευχέρεια, να επενδύει ένα προπληρωμένο ποσό σε περιουσιακά στοιχεία που φέρουν μεγαλύτερο από ένα ασήμαντο ποσοστό κινδύνου (π.χ. συναλλάγματος, επιτοκίου, ή πιστωτικού κινδύνου). Σε αυτήν την περίπτωση, ο κίνδυνος να είναι ανεπαρκής η αξία της επένδυσης για να ικανοποιήσει τις υποχρεώσεις των πληρωμών της μίσθωσης δεν είναι απομακρυσμένος και για αυτό υπάρχει μία πιθανότητα ότι η Επιχείρηση μπορεί να χρειασθεί να καταβάλει κάποιο ποσό.

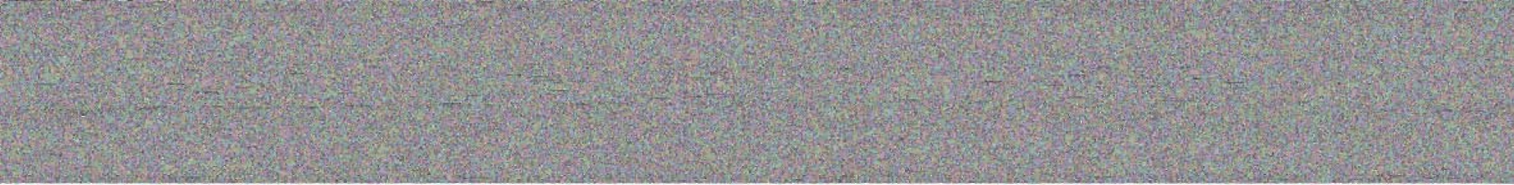
9. Η αμοιβή πρέπει να παρουσιάζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων βασιζόμενη στην οικονομική της ουσία και φύση.











φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της, η δαπάνη καταχωρείται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 παράγραφος 7 και το Πλαίσιο, όταν λαμβάνονται οι υπηρεσίες.

6. Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της (βλέπε ΔΛΠ 2, «αποθέματα», και ΔΛΠ 11, «συμβάσεις κατασκευής έργων») ή σε μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17, «μισθώσεις» (αναθεωρημένο 1997). Συνεπώς, η Διερμηνεία αυτή δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία ενός δικτυακού τόπου (ή λογισμικού δικτυακού τόπου) με σκοπό την πώληση σε μία άλλη επιχείρηση. Όταν ο δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με μία λειτουργική μίσθωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Όταν ένας δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής εφαρμόζει αυτή τη Διερμηνεία μετά από την αρχική καταχώρηση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Ομόφωνη αποδοχή

7. Ένας δικτυακός τόπος της επιχείρησης ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη και προορίζεται για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38.

8. Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνον αν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38 παράγραφος 19 για καταχώρηση και αρχική αποτίμηση, μία επιχείρηση πληρεί τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 38 παράγραφος 45. Ειδικά, μία επιχείρηση μπορεί να πληρεί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 45(δ) όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, συμπεριλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Μία επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει πως ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της, θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν αναλαμβάνονται.

9. Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία αναλαμβάνεται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή μετά την ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, πρέπει να αξιολογούνται ώστε να καθορισθεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας). Για παράδειγμα:

(α) Το στάδιο του Σχεδιασμού έχει παρόμοια φύση με το στάδιο της έρευνας κατά το ΔΛΠ 38 παράγραφοι 42-44. Η δαπάνη η οποία αναλαμβάνεται κατά το στάδιο αυτό πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται.

(β) Τα στάδια της Εφαρμογής και της Δημιουργίας Υποδομής, του Γραφικού Σχεδιασμού και της Ανάπτυξης των Περιεχομένων, στην έκταση που το περιεχόμενο αναπτυχθεί για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της επιχείρησης, είναι παρόμοια με το στάδιο ανάπτυξης του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 45-52. Η δαπάνη που αναλαμβάνεται κατά τα στάδια αυτά πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος του δικτυακού τόπου το οποίο καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 αυτής της Διερμηνείας, όταν η δαπάνη μπορεί να αποδίδεται απευθείας ή να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στην προετοιμασία του δικτυακού τόπου για την προοριζόμενη χρήση του. Για παράδειγμα, μία δαπάνη για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης), ειδικά για ένα δικτυακό τόπο ή μία δαπάνη η οποία επιτρέπει τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. μία αμοιβή για την απόκτηση μιας άδειας για αναπαραγωγή) στο δικτυακό τόπο, πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος της ανάπτυξης όταν πληρείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 59, η δαπάνη για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο καταχωρήθηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταχωρείται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν τα κόστη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο).

(γ) Δαπάνη η οποία αναλήφθηκε κατά το στάδιο Ανάπτυξης Περιεχομένου, στην

έκταση κατά την οποία το εν λόγω περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Για παράδειγμα, για τη λογιστική απεικόνιση της δαπάνης για επαγγελματικές υπηρεσίες που αφορούν στη λήψη ψηφιακών φωτογραφιών των προϊόντων μιας επιχείρησης και στη βελτίωση της παρουσίας τους, η δαπάνη θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο.

(δ) Το στάδιο της λειτουργίας ξεκινά όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που αναλαμβάνεται στο στάδιο αυτό πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 παράγραφος 60.

10. Ένας δικτυακός τόπος που καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσας Διερμηνείας πρέπει να αποτιμάται μετά την αρχική καταχώρηση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 63-78. Η ορθή εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

ΜΕΔ 38

Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης-δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας.

Παραπομπή: ΔΛΠ 27 «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις» (αναθεωρημένο 1994), ΔΛΠ 28 «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις» (αναθεωρημένο 2000), ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση».

Θέμα

1. Μία επιχείρηση μπορεί να κατέχει τιτλοποιημένα δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν εξασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην επιχείρηση δύναμη ψήφων ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους πάνω στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης επιχείρησης (δυνητικά δικαιώματα ψήφου).

2. Τα θέματα είναι:

(α) όταν γίνεται εκτίμηση αν και κατά πόσο μία επιχείρηση ελέγχει ή επηρεάζει ουσιαδώς άλλη επιχείρηση σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και ΔΛΠ 28 αντίστοιχα,

(i) αν η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, επιπρόσθετα των παραγόντων που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27 παράγραφος 12 και ΔΛΠ 28 παράγραφοι 4-5, και

(ii) σε καταφατική απάντηση, αν και κατά πόσο άλλα γεγονότα και περιστάσεις που σχετίζονται με δυνητικά δικαιώματα ψήφου πρέπει να εκτιμώνται,

(β) αν η αναλογία που κατανέμεται στη μητρική και στα δικαιώματα μειοψηφίας κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, και η αναλογία που κατανέμεται σε έναν επενδυτή που λογιστικοποιεί τις επενδύσεις του σε μία συγγενή χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, πρέπει να καθορίζεται βασιζόμενη στα υπάρχοντα συμμετοχικά δικαιώματα ή τα συμμετοχικά δικαιώματα τα οποία θα υπήρχαν, αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου είχαν εξασκηθεί ή μετατραπεί, και

(γ) ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός για τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου μέχρις ότου εξασκηθούν ή λήξουν.

Ουδέτερη επένδυση

3. Η ύπαρξη και επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, τα οποία είναι επί του παρόντος (δηλαδή τώρα) εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη επιπρόσθετα από τους παράγοντες που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27 παράγραφος 12 και ΔΛΠ 28 παράγραφοι 4-5, κατά την εκτίμηση αν η επιχείρηση ελέγχει (όπως καθορίζεται στο ΔΛΠ 27 παράγραφος 6), ή επηρεάζει ουσιωδώς (όπως καθορίζεται στο ΔΛΠ 28 παράγραφος 3) άλλη επιχείρηση. Όλα τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλες επιχειρήσεις. Δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι να πραγματοποιηθεί ένα μελλοντικό γεγονός.

4. Όλα τα γεγονότα και οι περιπτώσεις που επηρεάζουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου που λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 3 αυτής της Διερμηνείας, πρέπει να εξετάζονται, εκτός από την πρόθεση της διοίκησης και τη χρηματοοικονομική ικανότητα της να τα εξασκήσει ή μετατρέψει. Άλλα γεγονότα τα οποία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν τους όρους της εξάσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων και πιθανές συνδεδεμένες συναλλαγές.

5. Η αναλογία που κατανέμεται στη μητρική και στα δικαιώματα μειοψηφίας κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, και η αναλογία που κατανέμεται σε έναν επενδυτή ο οποίος λογιστικοποιεί τις επενδύσεις του χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, πρέπει να προσδιορίζεται, βασιζόμενη μόνο στα υπάρχοντα δικαιώματα ιδιοκτησίας. Μία επιχείρηση μπορεί στην ουσία να έχει ένα παρόν δικαίωμα ιδιοκτησίας όταν, για παράδειγμα, πωλεί και ταυτόχρονα συμφωνεί να επαναγοράσει, αλλά δε χάνει τον έλεγχο να έχει πρόσβαση στα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με ένα δικαίωμα ιδιοκτησίας. Σε αυτή την περίπτωση, η αναλογία που κατανέμεται πρέπει να προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την τελική εξάσκηση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλα παράγωγα, τα οποία, στην ουσία, επί του παρόντος δίδουν πρόσβαση στα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με ένα δικαίωμα ιδιοκτησίας.

6. Όταν γίνεται λογιστική εφαρμογή της ενοποίησης και της μεθόδου της καθαρής θέσης, μέσα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου πρέπει να λογιστικοποιούνται ως τμήμα της επένδυσης σε μία θυγατρική και σε μία επένδυση σε συγγενή αντίστοιχα, μόνον όταν η αναλογία των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας κατανέμεται λαμβάνοντας υπόψη την τελική εξάσκηση εκείνων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, σύμφωνα με την παράγραφο 5 αυτής της Διερμηνείας. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις μέσα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.



Η ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ΕΤΤΕΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΠΑΡΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΩΣ ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΡΔΟΣΟΡΙΑΣ, ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΠΡΩΤΟ ΕΞΑΜΗΝΟ ΤΟΥ 2002 ΑΠΟ ΤΩΝ ΟΜΙΛΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

Τα αποτελέσματα στους μετόχους της Τράπεζας Πειραιώς κέρδη μετά από φόρους αυξήθηκαν κατά 18,5% το πρώτο εξάμηνο του 2002, έναντι της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου έτους. Εξαιρετική μεγέθυνση παρουσιάζουν και τα κέρδη προ φόρων του Ομίλου (επιχειρήσεις, χορηγήσεις, διακρατήσεις), τόσο έναντι της 30.08.2001 όσο και έναντι της 31.12.2001.

Ειδικότερα, τα αποτελέσματα στους μετόχους της Τράπεζας Πειραιώς κέρδη μετά από φόρους του 1ου εξαμήνου του 2002 διαμορφώθηκαν σε 42,6 εκατ ευρώ έναντι 37,9 εκατ ευρώ. Το προ φόρων κέρδη του Ομίλου Πειραιώς το 1ο εξάμηνο διαμορφώθηκαν σε 76,7 εκατ ευρώ, έναντι 62,8 εκατ ευρώ το πρώτο εξάμηνο του 2001, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 20,4%, ενώ τα αποτελέσματα στους μετόχους σε 56,2 εκατ ευρώ έναντι 47,5 εκατ ευρώ αντίστοιχα, σημειώνοντας ετήσια αύξηση κατά 18,5%. Τα κέρδη μετά από φόρους για το σύνολο του Ομίλου διαμορφώθηκαν σε 56,2 εκατ ευρώ έναντι 47,5 εκατ ευρώ το πρώτο εξάμηνο, αυξήθηκε δηλαδή κατά 18,5%.

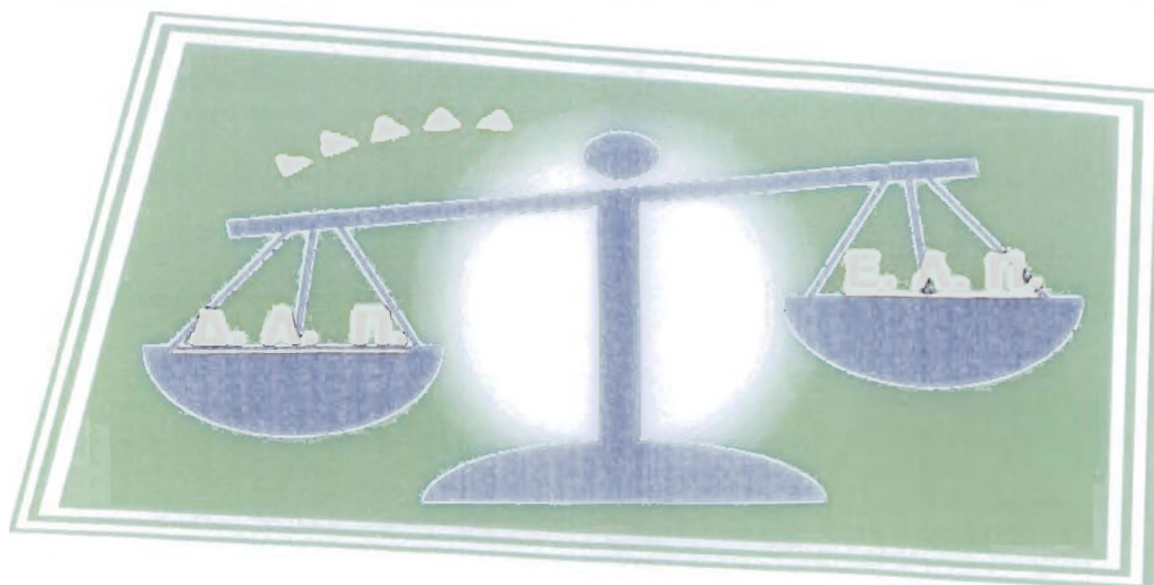
Τα κέρδη προ φόρων του Ομίλου κατά το 2ο τρίμηνο αυξήθηκαν σε 43,1 εκατ ευρώ, έναντι 32,6 εκατ ευρώ το αντίστοιχο προηγούμενο τρίμηνο, αυξήθηκαν δηλαδή κατά 32%. Τα αποτελέσματα στους μετόχους της Τράπεζας Πειραιώς κέρδη προ φόρων του 2ου τριμήνου, διαμορφώθηκαν σε 31,0 εκατ ευρώ έναντι 27,7 εκατ ευρώ το πρώτο τρίμηνο του 2002, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 12%.

Το χαρτοφυλάκιο χορηγήσεων του Ομίλου διαμορφώθηκε στο τέλος Ιουνίου του 2002 σε 8.155 εκατ ευρώ, οι καταθέσεις και γeros σε 9.786 εκατ ευρώ και το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων διαμορφώθηκε σε 1.457 εκατ ευρώ, εκ των οποίων τα 686 αναλογούν στους μετόχους της Τράπεζας Πειραιώς και τα οποία είναι αυξημένα σε σύγκριση με την 31.12.2001 κατά 107 εκατ ευρώ ή 18,5%.

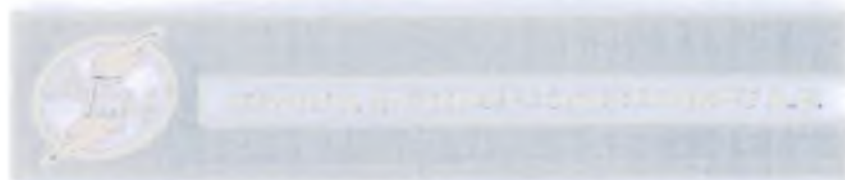


Σημειώνεται ότι στο πλαίσιο σταθμικής προσαρμογής των οικονομικών καταστάσεων στα Διθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), η Τράπεζα προσαρμόσε τις εργασίες Leasing σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Έτσι οι εργασίες Leasing εμφανίζονται πλέον ως απαιτήσεις από πελάτες στην οικονομική κατάσταση, ενώ πριν επηρέαζαν τα πάγια στοιχεία. Στη κατάσταση χρέους τα έσοδα τόκων (τόκοι) των εργασιών Leasing εμφανίζονται στο έσοδα από τόκους, ενώ πριν το σύνολο των μεθεωρήτων (τόκοι + κεφάλαιο) και οι αποσβέσεις των εμμεθεωρητών παγίων επηρέαζαν τα έσοδα από τόκους και τις αποσβέσεις αντίστοιχα. Ο συγκεκριμένος χειρισμός σύμφωνα με τα ΔΛΠ δεν έχει επίπτωση στα προ φόρων κέρδη, αποτελεί όμως «οριζόντιο» επικάλυψη των εργασιών Leasing.

Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης, ότι τα μεγέθη του 2002 περιλαμβάνουν τον Όμιλο της ΕΤΒΑbank, ο έλεγχος του οποίου αποκτήθηκε τον Μάρτιο του 2002.



ΤΡΑΠΕΖΑ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ



Τα αποτελέσματα του 1^{ου} τριμήνου του 2007 της ΔΕΗ Α.Ε. αντανακλούν σημαντική ανάπτυξη

(Τα Έσοδα αυξήθηκαν κατά 12,6% στα 829 εκατ. Ευρώ και τα καθαρά κέρδη αυξήθηκαν στο ποσό των 111 εκατ. Ευρώ, σε σύγκριση με τα 108,6 εκατ. σε σχέση με το 1^ο τρίμηνο του 2006.)

- Τα κέρδη προ αποσβέσεων, τόκων και φόρων (ΚΠΑΤΦ) και τα λειτουργικά κέρδη αυξήθηκαν κατά 35,8% και 52,0% αντίστοιχα, λόγω της αύξησης των εσόδων, τα υψηλά επίπεδα λειτουργικής απόδοσης που επιτυγχάνονται από τις επιχειρησιακές μας μονάδες και της συμπίεσης του λειτουργικού κόστους. Το περιθώριο του ΚΠΑΤΦ, έφθασε το 33%, σε σχέση με 28% την αντίστοιχη περίοδο του 2006.
- Τα καθαρά κέρδη αυξήθηκαν κατά 106,6% στα 111 εκατ. Ευρώ, λόγω βελτιωμένης λειτουργικής κερδοφορίας και μείωσης των χρηματοοικονομικών δαπανών. Σαν αποτέλεσμα, τα κέρδη ανά μετοχή αυξήθηκαν από € 0,24 σε € 0,48.
- Οι επενδυτικές δαπάνες μειώθηκαν κατά 26,1% λόγω, κυρίως, της ολοκλήρωσης του μεγαλύτερου μέρους της κατασκευής των σταθμών παραγωγής Κομοτηνής και Φλώρινας.
- Το καθαρό χρέος της Εταιρείας μειώθηκε κατά 8,7% στα 4.681 εκατ. Ευρώ, ενώ η επιβάρυνση από τόκους μειώθηκε κατά 34,6% λόγω μειωμένων επιτοκίων και μειωμένου χρέους. Σε σύγκριση με το τέλος του έτους 2006, το καθαρό χρέος της Εταιρείας μειώθηκε κατά 1,8%
- Ο αριθμός του προσωπικού μειώθηκε, λόγω συνταξιοδοτήσεων, σε σχέση με το 1^ο τρίμηνο του 2006 κατά 930 άτομα και κατά 200 άτομα σε σύγκριση με το τέλος του έτους 2006, και έφθασε τους 29.400 εργαζόμενους περίπου.

Στοιχεία κερδοφορίας

(μη ελεγμένα, σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, σε εκατ. Ευρώ)

	1ο 3/μηνο 2006	1ο 3/μηνο 2007	Δ %
Έσοδα	736	829	12,6
ΚΠΑΤΦ (ΕΒΓΠΔΑ)	204	278	35,8
Περιθώριο ΚΠΑΤΦ	28%	33%	
Λειτουργ. Κέρδη (ΛΚ)	136	208	52,0
Γραμμάριο ΛΚ	18%	25%	
Καθαρά κέρδη	54	111	103,6
Κέρδη ανά μετοχή, ευρώ	0,24	0,48	99,9
Αριθμός μετοχών σε εκατ.	220	232	
Καθαρό χρέος	5.127	4.681	(8,7)

(Οι πληροφορίες αυτές είναι αναπόσπαστο μέρος του ετήσιου ερωτηματολογίου της ΔΕΗ Α.Ε. 2007)

Ο Διευθύνων Σύμβουλος της ΔΕΗ Α.Ε. για το 1^ο τρίμηνο 2007

«Στη διάρκεια του 2007, επικεντρώσαμε την προσοχή μας στην επίτευξη στόχων. Ξεπεράσαμε τους στόχους του επιχειρηματικού σχεδίου μέσω της βελτίωσης τη λειτουργική μας αποτελεσματικότητας, ενώ επωφεληθήκαμε από τα αυξημένα επίπεδα κατανάλωσης. Πετύχαμε ρυθμούς ανάπτυξης σημαντικά πάνω από το μέσο όρο ως απόδειξη και ταυτόχρονα ενίσχυση της δέσμευσής μας για τη δημιουργία πρόσθετης αξίας για τους μετόχους μας».

Αποτελέσματα Χρήσεως (ΔΛΠ μη ελεγμένα, σε εκατ. Ευρώ)

	1ο 3/Μ 2006	1ο 3/Μ 2007	Δ(%)
ΕΣΟΔΑ			
Εσοδα από τον πώληση ηλεκτρικής ενέργειας	723	815	12,5
Λοιπά	1	1	0,0
Σύνολο	724	816	12,5
ΔΑΠΑΝΕΣ			
Σύνολο Εξοπλισμού Μεταφοράς	222	264	19,7
Σύνολο Δαπάνη Κατασκευών	211	193	(8,3)
Λοιπά Αποταμίευση Διαφορές	28	105	375,0
Σύνολο Αποταμίευση Διαφορές	250	362	144,8
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΑ	264	276	10,2
Περιστασιακά ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΑ	280	280	0,0
Σύνολο	534	540	1,0
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ			
Αποταμιευτικό Κέρδη	190	266	139,5
Περιθώριο Φ	150	250	166,7
Εκκαθάριση Διαφορών Τόκων	229	255	111,4
Κέρδη Συνολικά Διαφορές	7	1	(14,3)
Λοιπά Εξοπλισμού Έκδοτα	1	5	500,0
Κέρδη από Φαρωλά	20	170	1050,0
Προβλεπόμενα κέρδη/ζημιές	177	266	149,7
Καθαρά Κέρδη	184	311	168,5

- 🌐 Τα έσοδα αυξήθηκαν κατά 12,5% σε σχέση με το 1^ο τρίμηνο του 2006 λόγω της κατά 8,2% αύξησης της κατανάλωσης και της μεσοσταθμικής αναπροσαρμογής των τιμών κατά 3,6% που έγινε τον Ιούλιο του 2006.
- 🌐 Η αύξηση στη συνολική δαπάνη μισθοδοσίας οφείλεται κυρίως στις αυξήσεις μισθών από τη συλλογική σύμβαση εργασίας και την ωρίμανση. Η δύναμη του προσωπικού μειώθηκε κατά 930 άτομα σε σχέση με το 1^ο τρίμηνο του 2006 και κατά 200 εργαζόμενους σε σχέση με το τέλος του έτους 2006, λόγω συνταξιοδότησης.
- 🌐 Η μείωση στις δαπάνες καυσίμων οφείλεται, κυρίως, σε μείωση του κόστους φυσικού αερίου. Πέραν της μείωσης των τιμών του φυσικού αερίου κατά την διάρκεια της περιόδου, μειώθηκαν επίσης και οι ποσότητες φυσικού αερίου που υποκαταστάθηκαν από αγορές ενέργειας σε ευνοϊκές τιμές.
- 🌐 Οι καθαρές χρηματοοικονομικές δαπάνες μειώθηκαν κατά 34,6% λόγω της ευνοϊκής εξέλιξης των επιτοκίων και της μείωσης του χρέους καθώς επίσης και από την ευνοϊκή επίδραση των πράξεων swap. Τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν μερικώς από την αποτίμηση των συμβάσεων για αγορά ενέργειας, σε δολάρια.

Ισολογισμός και Ταμειακές Ροές (ΔΛΠ μη ελεγμένα, εκατ. Ευρώ)

	1ο 3/Μ 2006	1ο 3/Μ 2007	Δ(%)
Πόσο Επισκόπια	6.888	6.429	8,6
Καθαρά Χρέος	5.127	4.661	(8,7)
Συνολική Καθαρή Θύρα	1.299	1.768	349,6
Αποταμιευτικές Ταμειακές Ροές	116	358	76,6
Επενδύσεις	781	118	(26,1)

- 🌐 Η αύξηση των παγίων αντανάκλα την επέκταση της παραγωγικής μας ισχύος και του δικτύου διανομής.

- Το καθαρό χρέος μειώθηκε σε σχέση με το 1^ο τρίμηνο του 2006 μέσω της αποπληρωμής μέρους του χρέους, από τα έσοδα της εισαγωγής της Επιχείρησης στο Χρηματιστήριο και τις βελτιωμένες ταμειακές ροές. Το καθαρό χρέος μειώθηκε και σε σχέση με το τέλος του έτους 2006. Η αύξηση της Συνολικής Καθαρής Θέσης οφείλεται στα καθαρά κέρδη της περιόδου καθώς και στα έσοδα της εισαγωγής στο Χρηματιστήριο.
- Η αύξηση στις Λειτουργικές Ταμειακές ροές οφείλεται κυρίως στα υψηλότερα καθαρά κέρδη στη διάρκεια του τριμήνου.
- Οι επενδύσεις μειώθηκαν κατά 26,1% σε σχέση με το 1^ο τρίμηνο του 2006. Αυτή η μείωση οφείλεται κυρίως στην ολοκλήρωση της κατασκευής του μεγαλύτερου τμήματος του σταθμού παραγωγής της Κομοτηνής εντός του 2006 και τις χαμηλότερες επενδυτικές δαπάνες για την κατασκευή του σταθμού της Φλώρινας κατά το 2007 σε σχέση με το 2006.

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ο κύκλος εργασιών αυξήθηκε κατά 12,6%, σε €824 εκατ. Η αύξηση αυτή επιτεύχθηκε μέσω αυξημένου όγκου πωλήσεων ενώ η τελευταία τιμολογιακή αναπροσαρμογή, μεσοσταθμικής αύξησης 3,6%, πραγματοποιήθηκε τον Ιούλιο του 2006. Το μικτό κέρδος μετά τις αποσβέσεις αυξήθηκε κατά 20,8%, σε € 403 εκατ., ενώ το λειτουργικό κέρδος μετά τις αποσβέσεις αυξήθηκε κατά 58,3%, και ανήλθε σε € 200 εκατ. Τα περιθώρια κέρδους βελτιώθηκαν μέσω του περιορισμού του λειτουργικού κόστους. Τα κέρδη προ φόρων βελτιώθηκαν περαιτέρω από μία χαμηλότερη δαπάνη για τόκους που ήταν αποτέλεσμα ενός μειωμένου επιπέδου χρέους και ανήλθαν σε € 146 εκατ. μία αύξηση 104,1%.



GOLDEN SUN LEISURE (CY) LIMITED

Στοιχεία συγκεντρωμένα και ελεγχθέντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΛΠ 40

Ενοποιημένος λογαριασμός αποτελεσμάτων	Μη ελεγμένα για το έτος που έληξε στις 31 Οκτωβρίου 2008 €	Ελεγμένα για το έτος που έληξε στις 31 Οκτωβρίου 2007 €
Κομμάτιο εργασιών	56.832.191	62.400.202
Μισθολογία (ζημία)	(2.304.883)	4.351.761
Άλλα εισοδήματα	113.690	130.837
Γραμμάτια έσοδα κ.τ.λ. (άλλα) (ζημία)	(4.467.698)	(4.113.285)
Καθαρό χρέη αποδεδειγμένα έσοδα	(127.400)	(113.819)
Κέρδος / (ζημία) πριν τη φορολογία	(7.205.878)	180.494
Φορολογία		(89.552)
Καθαρό κέρδος / (ζημία)	(7.205.878)	92.942
Κέρδος / (ζημία) πριν από φορολογικές διαφορές	(9.791)	9.122
Μετασχηματισμός (αποδοκίμια) με ποσοστό	74.236.783	74.236.783

Στοιχεία συγκεντρωμένα και ελεγχθέντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΛΠ 40

Τα ενδεικτικά αποτελέσματα του έτους έχουν ετοιμαστεί με βάση τις λογιστικές αρχές που συνήθως χρησιμοποιεί το Συγκρότημα αλλά δεν έχουν ελεγχθεί από τους εξωτερικούς ελεγκτές του Συγκροτήματος. Το Συγκρότημα υιοθέτησε το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα – Αναγνώριση και Αποτίμηση και το ΔΛΠ 40 Επενδυτικά Ακίνητα.

- 6 Leisure (Cy) Ο ενοποιημένος λογαριασμός κερδών ζημιών περιλαμβάνει τα αποτελέσματα της Golden Sun) Limited και των θυγατρικών εταιρειών της, Golden Sun Holidays Limited, Longcrow Limited, Golden Sun Holidays (Cy) Limited, Golden Leisure Hotels Limited και Yiasco Services Limited. Για σκοπούς ενοποίησης των αποτελεσμάτων αυτών των εταιρειών, ακολουθήθηκε η μέθοδος της ένωσης συμφερόντων για τις εταιρείες Golden Sun Holidays Limited, Longcrow Limited και Golden Sun Holidays (Cy) Limited, ενώ ακολουθήθηκε η μέθοδος της εξαγοράς (acquisition accounting) για σκοπούς ενοποίησης των αποτελεσμάτων των εταιρειών Golden Leisure Hotels Limited, Yiasco Services Limited και PLP Hotels Ltd.



ΑΝΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΓΙΑ ΤΟ 2005

Από την 1η Ιανουαρίου 2005 η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών

Λογιστικών Προτύπων

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις και τράπεζες, θα αρχίσει από τη χρήση του 2005, όπως έχει αποφασιστεί σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση, σύμφωνα με όσα αναφέρει η Ναυτεμπορική, επικαλούμενη έγκυρες πληροφορίες.

Πρόσφατη τροπολογία που ψηφίστηκε στη Βουλή, και προβλέπει την εφαρμογή τους από το 2004, δίνει τη δυνατότητα στον υπουργό Οικονομίας να παρατείνει το χρόνο εφαρμογής κατά ένα ακόμη έτος, όπως και αναμένεται να συμβεί.

ΑΙΤΗΜΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η παράταση του χρόνου εφαρμογής των ΔΛΠ έχει ζητηθεί και από τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι ακόμη δεν έχει ολοκληρωθεί η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή του συνόλου των προτύπων, ενώ ο χρόνος της προετοιμασίας από την ψήφιση του ν. 2992/2002 μέχρι τη πλήρη εφαρμογή είναι μικρός.

Παράλληλα, η εισαγωγή των ΔΛΠ απαιτεί σημαντικές επενδύσεις εκ μέρους των επιχειρήσεων για την κατάρτιση του προσωπικού και την προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων και θα επηρεάσει αισθητά τις εφαρμοζόμενες από τις επιχειρήσεις διαδικασίες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Εξάλλου, ολοκληρώθηκε πρόσφατα από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων η έκδοση του ΔΛΠ1 (IFRS-1), το οποίο αφορά στις λεπτομέρειες της πρώτης εισαγωγής των ΔΛΠ/IFRSs από τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. Επισημαίνεται ότι, περισσότερες από 90 χώρες πρόκειται να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ την επόμενη πενταετία. Το ΔΛΠ-1 μεταξύ άλλων απαιτεί την αναδρομική εφαρμογή του συνόλου των ΔΛΠ/IFRS, με κάποιες περιορισμένες εξαιρέσεις. Οι επιχειρήσεις καλούνται να αναγνωρίσουν όλα τα στοιχεία ενεργητικού-παθητικού που προβλέπουν τα IAS/IFRS, να μην αναγνωρίσουν σχετικά στοιχεία αν δεν προβλέπεται στα πρότυπα και να εφαρμόσουν τις νέες μεθόδους υπολογισμού της αξίας ενεργητικού-παθητικού των IAS/IFRS.

Η Ε. Επιτροπή θα ανακοινώσει στο Δεκέμβριο τις προτεινόμενες αλλαγές σε σχέση με την υιοθέτηση των ΔΛΠ 22 και 24. Μέσα στην ίδια περίοδο της επόμενης πενταετίας στην αρχική Κοινωνική Ευρωπαϊκή ΔΛΠ (IFRS), η υιοθέτηση των IFRS απαιτείται επί της αρχής για το Γράμμα 24, ενώ υπάρχει η πιθανή πρόταση για μη υιοθέτηση του Γράμματος 24 (από τις αποφάσεις των αρχικών προσαρμογών των ΔΛΠ για ένα έτος). Παράλληλα, υπάρχει και πιθανή πρόταση για υιοθέτηση ορισμένων αλλαγών της Προτάσης 24, για το οποίο αναμένεται να ανακοινωθεί κάποιο προς τέλος) άρτημα το επόμενο του ΔΛΠ.



ΠΗΓΕΣ

- 1) ΔΛΠ "ΕΙΣΑΓΩΓΗ": **ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29ης Σεπτεμβρίου 2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου**
- 2) **ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 29ης Σεπτεμβρίου 2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου**
- 3)
- 4)
- 5)
- 6) **"ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΣ "**
- 7) **"ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ "**
- 8)
- 9) **"ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ"**
- 10) **: ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΓΕΝΙΚΗ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΦΩΤΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΤΗΣ**
- 11)
- 12)