



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

“ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27,28,30,39”

ΟΝΟΜΑ ΦΟΙΤΗΤΗ: **Νικόλαος Μπάκας, Α.Μ.: 141/06**

ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΑ ΚΑΘΗΓΗΤΗ: **Νικόλαος Μυλωνάς**

Θεσσαλονίκη

Ακαδημαϊκό Έτος: 2011 – 12



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

“ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27,28,30,39”

ΟΝΟΜΑ ΦΟΙΤΗΤΗ: **Νικόλαος Μπάκας, Α.Μ.: 141/06**

ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΑ ΚΑΘΗΓΗΤΗ: **Νικόλαος Μυλωνάς**

Θεσσαλονίκη

Ακαδημαϊκό Έτος: 2011 – 12

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με τίτλο διεθνής λογιστικά πρότυπα 27,28,30 και 39 έγινε στα πλαίσια του προγράμματος σπουδών του τμήματος λογιστικής του Αλεξάνδρειου τεχνολογικού εκπαιδευτικού ιδρύματος και στηρίζεται σε εγχώρια και διεθνή αρθρογραφία και βιβλιογραφία.

Στο κύριο μέρος της πτυχιακής γίνεται η παρουσίαση των διεθνών λογιστικών προτύπων 27,28,30 και 39. Εντοπίζουμε τις διαφορές τους με την Ελληνική νομοθεσία και δίνουμε ένα παράδειγμα από τη χρήση του κάθε προτύπου. Τέλος παραθέτουμε το συμπέρασμα του κάθε προτύπου και τις σχέσεις των προτύπων 27,28 και 30 με το πρότυπο 39.

ABSTRACT

This project titled International Accounting Standards 27, 28, 30 and 39 and is part of the curriculum of accounting department of the Alexander Technological Educational Institute and is based on domestic and international literature and bibliography.

In the main part of the project is the presentation of the international accounting standards 27, 28, 30 and 39. We identify the differences with the Greek law and give an example of each standard. Finally we present the inference of the standard s and the relations between the standards 27.28 and 30 with the standard 39.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	9
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	9
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	9
1.3 Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	10
1.4 ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	14
1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΕΝΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	14
1.6 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ..	15
1.7 ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	16
1.8 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ..	17
1.9 ΠΕΔΙΟ ΕΓΓΡΑΜΜΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	18
1.10 ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
Δ.Λ.Π.27 “ΕΝΟΠΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ” ..	23
2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27	23
2.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27	24
2.3 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	24
2.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ.....	25

2.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	27
2.6 ΑΠΩΛΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	28
2.7 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΣΤΙΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	30
2.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	33
2.9 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π.27 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	34
2.10 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Δ.Λ.Π. 27	35
2.11 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΓΙΑ ΤΟ Δ.Λ.Π. 27	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	
Δ.Λ.Π.28 "ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ"	40
3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 28	40
3.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.28	41
3.3 ΟΙ ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΤΟ Δ.Λ.Π.28	42
3.4 ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΡΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΤΕ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ	42
3.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	45
3.6 ΠΟΤΕ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	46
3.7 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	47
3.8 ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	47
3.9 ΜΕΡΙΔΙΟ ΟΜΙΛΟΥ ΣΕ ΜΙΑ ΣΥΓΓΕΝΗ	48
3.10 ΥΠΕΡΑΞΙΑ.....	48
3.11 ΖΗΜΙΟΓΟΝΕΣ ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ..	49
3.12 ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ ΟΤΑΝ Η ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΤΗ ΣΥΓΓΕΝΗ ΚΑΤΕΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ	51
3.13 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	51
3.14 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.28	52
3.15 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Δ.Λ.Π.28	53
3.16 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ Δ.Λ.Π.28.....	56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Δ.Λ.Π.30 “ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ”	59
4.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ Δ.Λ.Π.30.....	59
4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ7	60
4.3 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΔΠΧΑ7	61
4.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ	62
4.5 ΟΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΠΧΑ7	63
4.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΠΧΑ7	66
4.7 ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	67
4.8 ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ.....	71
4.9 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ	72
4.10 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΚΙΝΔΥΝΟ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ.....	74
4.11 ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΑΓΟΡΑΣ.....	74
4.12 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	75
4.13 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Δ.Λ.Π.39 “ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ”	81
5.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39	81
5.2 ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ ΑΓΟΡΑΣ Ή ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΓΙΑ ΔΑΝΕΙΑ ΠΟΥ ΕΜΠΙΠΤΟΥΝ ΣΤΟ Δ.Λ.Π.39	83
5.3 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39	84
5.4 ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ..	87
5.5 ΕΝΣΩΜΑΤΟΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ	89

5.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ	91
5.7 ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	94
5.8 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	96
5.9 ΑΝΑΤΑΞΙΝΟΜΗΣΕΙΣ	99
5.10 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	102
5.11 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΚΑΙ ΜΗ ΕΙΣΠΡΑΞΙΜΟΤΗΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	103
5.12 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΣΤΟ Δ.Α.Π.39	106
5.13 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	112
5.14 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	114
5.15 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	118
5.16 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Α.Π.39 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	119
5.17 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	120
5.18 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	122
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	
Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Α.Π.39 ΣΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27,28 ΚΑΙ ΣΤΟ ΔΠΧΑ7	130
6.1 Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Α.Π.39 ΣΤΟ Δ.Α.Π.27	130
6.2 ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Α.Π.39 ΣΤΟ Δ.Α.Π.28	130
6.3 ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Α.Π.39 ΣΤΟ ΔΠΧΑ7	131
ΕΝΤΥΠΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	134
ΗΛΕΚΤΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	134
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	135

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Είναι γνωστά και ως διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), διότι έτσι ονομάζονται τα νέα πρότυπα που υιοθετούνται από το Μάρτιο 2002 και έπειτα. Για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα, δηλαδή μέχρι να αντικατασταθούν όλα τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που είναι σε ισχύ είμαστε αναγκασμένοι να χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους. Με τη κατάρτιση των παραπάνω προτύπων ασχολείται η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB), το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB), η συμβουλευτική επιτροπή προτύπων (SAC) και η επιτροπή διερμηνειών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRIC).

1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB) δημιουργείται στις 29 Ιουνίου το 1973, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των λογιστικών σωμάτων 10 χωρών. Το 1975 εκδίδεται το πρώτο διεθνές λογιστικό πρότυπο από την επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων. Το 1989 η ευρωπαϊκή ένωση λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμιξη στην επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων. Το 1995 επιτυγχάνεται συμφωνία μεταξύ του διεθνούς οργανισμού επιτροπών κεφαλαιαγοράς και της επιτροπής διεθνών λογιστικών προτύπων για τη δημιουργία μιας σειράς βασικών λογιστικών προτύπων. Το 1997 το διεθνές νομισματικό ταμείο και η G7 ενθαρρύνουν την υποστήριξη των διεθνών λογιστικών προτύπων. Το 1999 ιδρύεται η μόνιμη επιτροπή διερμηνειών για να επιλύει προβλήματα στην πρακτική εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Το 2000 η επιτροπή κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ προτείνει την αποδοχή των διεθνών λογιστικών προτύπων για εισαγωγές σε χρηματιστήρια εντός και εκτός των ΗΠΑ, ακόμα ο διεθνής οργανισμός επιτροπών κεφαλαιαγοράς προτείνει την αποδοχή των διεθνών λογιστικών προτύπων για εισαγωγές σε πέρα του ενός χρηματιστηρίου. Το 2001 ο φόρτος εργασίας της επιτροπής διεθνών λογιστικών προτύπων αυξάνεται δραματικά και έτσι υπάρχει μια αναδιάρθρωση και αναλαμβάνει την εκπόνηση των διεθνών λογιστικών προτύπων το

συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων. Το 2003 έχουμε τη πρώτη έκδοση ενός διεθνούς προτύπου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τέλος το 2005 υιοθετούνται από την ευρωπαϊκή ένωση και από πολλές άλλες χώρες τα διεθνείς λογιστικά πρότυπα.

1.3 Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η Επιτροπή διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC):

Η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων (international accounting standards committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των λογιστικών σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των ΗΠΑ και του Μεξικού. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, όπου υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων. Τον Μάρτιο του 2001, συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το international accounting standards committee foundation (IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του international accounting standards board (IASB), που έχει την ευθύνη για την έκδοση λογιστικών προτύπων. Στις 1 Απριλίου 2001, η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων μετονομάστηκε σε international accounting standards board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης financial accounting standards board (FASB). αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που βασίστηκε στις προτάσεις της μελέτης που είχε ως τίτλο “προτάσεις για τη δόμηση της επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων στο μέλλον”. Η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους επιτρόπους και το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων, όπως επίσης το συμβουλευτικό συμβούλιο προτύπων και την μόνιμη επιτροπή διερμηνειών.

Οι επίτροποι είναι 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο. Οι αρμοδιότητες των επιτρόπων είναι:

- Να διορίζουν τα μέλη του συμβουλίου, της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών και του συμβουλευτικού συμβουλίου προτύπων.
- Να τροποποιούν το καταστατικό.
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του συμβουλίου.
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό.

Οι υποχρεώσεις των μελών της επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα διεθνή λογιστικά πρότυπα εφαρμόζονται. Συγκεκριμένα, τα μέλη της επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων
- Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
 1. Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 2. Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, όπως επίσης τις κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι με την συμμόρφωση αυτή.
 3. Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των διεθνών λογιστικών προτύπων διεθνώς.

Σκοπός της επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, της προσαρμογής των υπάρχοντων προτύπων και της διατύπωσης διεθνών λογιστικών προτύπων σε νέα θέματα, η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα τόσο περίπλοκα, ώστε να είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα. Αναλυτικότερα και σύμφωνα με το καταστατικό της, οι σκοποί της επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων είναι:

1. Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό λογιστικά πρότυπα τα οποία πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
2. Να εργάζεται για την εναρμόνιση και βελτίωση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

3. Να αναθεωρεί τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
4. Να δημιουργεί εκθέσεις πρότυπης λογιστικής πρακτικής στα συμβούλια των κυβερνώντων σωματείων.
5. Να δημοσιεύει συμβουλευτικά έγγραφα με σκοπό τη διατήρηση και βελτίωση των λογιστικών προτύπων.

Θα πρέπει να τονίσουμε ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται από την επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα. Για το λόγο αυτό, η εφαρμογή τους εξασφαλίζει συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων, όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB):

Το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων (International Accounting Standards Board) άρχισε να λειτουργεί το 2001, όταν χρηματοδοτήθηκε με εισφορές που συγκεντρώθηκαν από τα μέλη του διοικητικού του συμβουλίου, από την επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων, από μεγάλες λογιστικές και βιομηχανικές εταιρίες και από λοιπούς διεθνείς και επαγγελματικούς οργανισμούς. Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των διεθνών λογιστικών προτύπων και διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες και την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας. Το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων χωρίζεται σε άλλα δύο σώματα το συμβουλευτικό σώμα και την μόνιμη επιτροπή τα οποία υποβάλλουν σχέδια λογιστικών προτύπων προς το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων. Τα μέλη του σώματος διεθνών λογιστικών προτύπων υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο τους και οφείλουν να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το συμβούλιο του σώματος διεθνών λογιστικών προτύπων. Επίσης, πρέπει να πείθουν τις κυβερνήσεις, τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης καθώς και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, πως οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από κάθε άποψη και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι από αυτή τη συμμόρφωση.

Σύμφωνα με το καταστατικό της, ο αποκλειστικός σκοπός του συμβουλίου διεθνών λογιστικών προτύπων είναι να εκδίδει υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα λογιστικά πρότυπα που απαιτούν την παρουσίαση διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Έτσι, η δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών αυτών καταστάσεων, βοηθά στην λήψη ορθότερων αποφάσεων από τους άμεσα ενδιαφερόμενους. Συγκεκριμένα πρέπει:

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό, όμοια λογιστικά πρότυπα, που θα πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- Να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
- Να εργάζεται γενικά για την συνεχή βελτίωση των διεθνών λογιστικών προτύπων αλλά και των κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Το συμβουλευτικό συμβούλιο προτύπων (SAC):

Το συμβουλευτικό συμβούλιο προτύπων (Standards Advisory Council) αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους ενώ διορίζονται για τρία έτη. Σκοπό έχουν την παροχή συμβουλών προς το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του σώματος των διεθνών λογιστικών προτύπων για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη των σκοπών αυτών προβλέπονται ανά τρία έτη τακτικές συνεδριάσεις με το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων .

Τη μόνιμη επιτροπή διερμηνειών (SIC – IFRIC):

Η μόνιμη επιτροπή διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) αποτελείται από 12 μέλη με υποχρεωτική θητεία επίσης τρία χρόνια. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα. Τα οποία υποβάλλουν σχέδια λογιστικών προτύπων προς το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων. Μετά από συμφωνία των 2/3 των μελών του, αποδέχεται τα σχέδια αυτά και τα στέλνει σε όλες τις ενδιαφερόμενες χώρες για συζήτηση και παρατηρήσεις. Στη συνέχεια το θέμα επανέρχεται στο σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων και όπου είναι αναγκαίο αναθεωρείται. Αν το αναμορφωμένο σχέδιο γίνει αποδεκτό από τα 3/4 των μελών του, τότε αυτό γίνεται ένα καινούργιο πρότυπο.

1.4 ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Είναι πολύ σημαντική η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και της διοίκησης των επιχειρήσεων, ώστε να υπάρχει πρόοδος στην οικονομία. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παίζουν σημαντικό ρόλο καθώς παρέχουν αξιόπιστη και διεθνής λογιστική πληροφόρηση και για αυτό οφείλουν να:

- Να δημιουργούν ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης.
- Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους.
- Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων.
- Να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά.
- Να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν.
- Να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για θελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις.
- Όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών.
- Να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΕΝΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Για να δημιουργηθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο χρειάζεται μια σύνθετη και χρονοβόρα προσπάθεια, η οποία διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα το πρότυπο να έχει επιστημονικό κύρος και να μπορεί να εφαρμόζεται διεθνώς.

Περίληπτικά η διαδικασία έκδοσης ενός διεθνώς λογιστικού προτύπου έχει ως εξής:

1. Οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν διάφορα σημαντικά θέματα, τα οποία υποβάλλονται σε εκτενή μελέτη. Αποτέλεσμα αυτής της μελέτης και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου προτύπων, είναι η έκδοση ενός σχεδίου ανά θέμα.
2. Τα σχέδια υποβάλλονται στο σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων προς έγκριση και πρέπει κάθε σχέδιο να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του συμβουλίου.
3. Τα σχέδια που εγκρίνονται από το συμβούλιο διαβιβάζονται στα ενδιαφερόμενα μέλη ώστε να τα μελετήσουν.
4. Τα σχόλια και οι προτάσεις των ενδιαφερομένων επί του σχεδίου λαμβάνονται υπόψη από το συμβούλιο και όπου κρίνεται απαραίτητο το σχέδιο τροποποιείται.
5. Το τροποποιημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από τα 3/4 των μελών του συμβουλίου, ώστε να οριστικοποιηθεί και να λάβει τη μορφή του λογιστικού προτύπου.
6. Το λογιστικό πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

1.6 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Είναι ευρέως διαδεδομένο ότι οι οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες στις ισχύουσες νομοθεσίες κάθε κράτους. Αυτό όμως δημιουργεί πολλά προβλήματα στους μετόχους αλλά και στους επενδυτές των επιχειρήσεων καθώς δεν προβάλλεται η πραγματική οικονομική εικόνα της επιχείρησης αλλά η φορολογική της. Ακόμα λόγω των διαφορετικών νομοθεσιών από χώρα σε χώρα δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για την οικονομική οντότητα.

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, αποσκοπεί στην πληροφόρηση των ενδιαφερομένων και στο να τους υποβοηθήσει στο να κατανοήσουν τα οικονομικά στοιχεία, αλλά και να βελτιώσουν την ικανότητα τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις μέσω από την ανάπτυξη και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και των χρηματοοικονομικών αναφορών της οντότητας.

Με την εφαρμογή των προτύπων, όσο το δυνατό από περισσότερες χώρες δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες και αναγνωρισμένες από όλο και περισσότερους ανθρώπους, έτσι αποφεύγονται και οι λανθασμένες εντυπώσεις για τις οικονομικές οντότητες.

1.7 ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η προετοιμασία για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων από μια επιχείρηση συνήθως διακρίνεται σε πέντε φάσεις, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Ενημέρωση των επιχειρήσεων για τη χρησιμότητα και την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε όλες εκείνες τις ομάδες χρηστών λογιστικής πληροφόρησης, με τις οποίες σχετίζονται και οι οποίες θα επηρεαστούν από τη χρήση των προτύπων.
2. Οι επιχειρήσεις πρέπει να διεξάγουν μια πρώτη ανάλυση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του διεθνούς λογιστικού συστήματος, καθώς και να προσδιορίσουν τις λογιστικές πολιτικές που θα επηρεαστούν και την πρόσθετη λογιστική πληροφόρηση που θα απαιτηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των διεθνών λογιστικών προτύπων. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις οφείλουν να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις στην κερδοφορία και το κεφάλαιο τους, καθώς και να ορίσουν το χρονοδιάγραμμα κατά το οποίο θα δημοσιεύσουν τις πρώτες λογιστικές καταστάσεις βασισμένες στα διεθνή λογιστικά πρότυπα.
3. Η επιχείρηση πρέπει να κάνει λεπτομερή αξιολόγηση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι χρήσιμο να συσταθούν συγκεκριμένες ομάδες εργασίας, με σκοπό τον εντοπισμό διαφορών ανάμεσα στις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές και διαδικασίες και εκείνες που υπαγορεύονται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Στο πλαίσιο αυτής της φάσης, οι επιχειρήσεις πρέπει επίσης να διευκρινίσουν το πώς θα επηρεαστούν ο μηχανισμός λήψης αποφάσεων και ο αντίστοιχος χρονικός ορίζοντάς τους.
4. Στη τέταρτη φάση πρέπει να αναπτυχθούν εκείνοι οι τρόποι που θα καλύψουν τις διαφορές μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις πρέπει να προσδιορίσουν τα διάφορα τεχνικά ζητήματα που προκύπτουν σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, όπως και τις αλλαγές που πρέπει να πραγματοποιηθούν στις επιμέρους διαδικασίες και συστήματα. Είναι απαραίτητο στη φάση αυτή οι επιχειρήσεις να διευκρινίσουν στους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης την επίδραση των διεθνών λογιστικών προτύπων στη χρηματοοικονομική κατάστασή τους και στον εν γένει προσανατολισμό και συμπεριφορά τους στην αγορά.

5. Στη τελική φάση οι επιχειρήσεις αναλαμβάνουν να υλοποιήσουν τις απαιτούμενες αλλαγές. Είναι σημαντικό να δημιουργηθούν προγράμματα κατάρτισης των στελεχών των επιχειρήσεων, ώστε να γίνουν πλήρως κατανοητά το νέο λογιστικό σύστημα και η σχετική μεθοδολογία και προσέγγιση των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, καθώς και να μην υπάρχουν αποκλίσεις και λάθη στην πρακτική εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Τέλος, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση να καταρτίσουν τις λογιστικές καταστάσεις τους σύμφωνα με το μέτρο που θέτουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις οφείλουν να ελέγχουν την ποιότητα και την ακρίβεια της παρεχόμενης λογιστικής πληροφόρησης και να διορθώνουν τις αδυναμίες και ατέλειες της διαδικασίας προσαρμογής τους στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

1.8 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

Η πρώτη επαφή της Ελλάδας με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έρχεται με το νόμο 2992/2002 που όριζε την εφαρμογή τους από της 1/1/2003. Στη συνέχεια με νεότερο νόμο και συγκεκριμένα με το άρθρο 13 του νόμου 3229/2004, οι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ανώνυμες εταιρείες, συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τριμηνιαίες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόστηκαν στη χώρα μας ύστερα από οδηγία της ευρωπαϊκής ένωσης από της 1/1/2005.

Οι πρώτες τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύθηκαν χωρίς να έχει προηγηθεί έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές, ενώ από τις πρώτες εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις και μετά, όλες οι καταστάσεις δημοσιεύονται πλέον ελεγμένες.

Μέσω της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων απομακρύνθηκαν και οι ιδιαιτερότητες του ελληνικού λογιστικού σχεδίου και οι οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων έγιναν άμεσα κατανοητές και αξιοποιήσιμες σε παγκόσμιο επίπεδο.

Οι πρώτες ενδείξεις για τις Ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι πέτυχαν στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και στη παροχή αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών, παρότι οι συνθήκες υιοθέτησης των προτύπων δεν ήταν ευνοϊκές, το θεσμικό πλαίσιο

βρισκόταν σε συνεχή εξέλιξη, οι επιχειρήσεις και το ανθρώπινο δυναμικό τους τελούσαν σε διαρκή διαδικασία ενημέρωσης και εκπαίδευσης.

Τέλος θα μπορούσαμε να πούμε πως η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων από την Ελλάδα το 2005 αποτελεί για την χώρα μας τη λογιστική επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων και των Ελληνικών λογιστικών κανόνων.

1.9 ΠΕΔΙΟ ΕΓΓΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι Ελληνικές εταιρείες οι οποίες εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι οι:

- Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Αυτές συντάσσουν τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.
- Επιχειρήσεις μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται. Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όταν:
 1. Είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα.
 2. Είναι εγκατεστημένες εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων. Εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν προαιρετικά να εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι:

- Οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον, η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων έχει εγκριθεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταιρών της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.
- Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Κατά την εφαρμογή των¹ διεθνών λογιστικών προτύπων στη χώρα μας εμφανιστήκαν και πολλά προβλήματα, μερικά από αυτά είναι τα παρακάτω:

1. Δυσκολία στη συλλογή και επεξεργασία απαιτούμενων πληροφοριών.
2. Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού με εμπειρία στην εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.
3. Αρνητικές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις λόγω μεγάλου θέματος που δημιουργήθηκε με την αναγνώριση των παροχών προς τους εργαζομένους και τα σχετικά προγράμματα αποχώρησης. Ακόμα αυξημένες ήταν και οι προβλέψεις επισφαλειών και η εξοδοποίηση των εξόδων εγκατάστασης και των ασώματων ακινητοποιήσεων.
4. Επηρεασμός κλάδων που άνηκαν οι επιχειρήσεις λόγω επιπτώσεων στα ίδια κεφάλαια.
5. Στις χρηματοοικονομικές επιχειρήσεις σημαντικές ήταν οι επιπτώσεις των Δ.Λ.Π.32 και Δ.Λ.Π.39 για την αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία τους, μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως.

¹ Στην εργασία αυτή χρησιμοποιούνται τόσο ο όρος εύλογη αξία όσο και ο όρος δίκαιη αξία (fair value).

6. Έντονες επιπτώσεις στις βιομηχανικές επιχειρήσεις λόγω αναπροσαρμογής των αξιών των ενσώματων ακινητοποιήσεων μέσω της εύλογης αξίας και των αποσβέσεων, μέσω της προσαρμογής συντελεστών ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή που έχουν για τις επιχειρήσεις αλλά και μέσω της εξοδοποίησης των ασώματων ακινητοποιήσεων.
7. Αδυναμίες εντοπίζονται ακόμα στη διαδικασία της απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων.
8. Διαφορές με την Ελληνική νομοθεσία που δημιουργούν αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων.

Η εφαρμογή όμως των προτύπων δεν είχε μόνο προβλήματα αλλά και πολλά θετικά στοιχεία:

1. Αυξημένες αναπροσαρμοσμένες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων τους λόγω της αποτίμησης τους σε τρέχουσες αξίες.
2. Θετική επίπτωση είχε στην προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι τους περιορισμούς των φορολογικών αποσβέσεων.
3. Για τις εισηγμένες επιχειρήσεις θετική επίπτωση είχε η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων, αλλά και η αναγνώριση της διάθεσης κερδών ως υποχρέωση.
4. Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι πλέον ευκολότερη και ακριβέστερη, λόγω της ομοιομορφίας των πληροφοριών που παρέχονται αλλά και λόγω της ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις οικονομικές καταστάσεις.
5. Παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων και αναδεικνύουν κινδύνους και άλλα σημαντικά θέματα.
6. Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.
7. Βελτιώνουν τη πιστοληπτική ικανότητα των Ελληνικών επιχειρήσεων.

1.10 ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Διεθνές λογιστικό πρότυπο 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 2	Αποθέματα

Διεθνές λογιστικό πρότυπο 7	Καταστάσεις ταμιακών ροών
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 8	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 11	Συμβάσεις κατασκευής
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12	Φόροι εισοδήματος
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 16	Ενσώματα πάγια
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 17	Μισθώσεις
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 18	Έσοδα
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 19	Παροχές σε εργαζομένους
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 21	Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 22	
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 23	Κόστος δανεισμού
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 25	
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 26	Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 27	Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Διεθνές λογιστικό πρότυπο 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 29	Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 31	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 32	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 33	Κέρδη ανά μετοχή
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 34	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 35	
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 39	
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
Διεθνές λογιστικό πρότυπο 41	Γεωργία
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 1	Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 3	Συνενώσεις επιχειρήσεων
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 4	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

αναφοράς 5	στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 7	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
Διεθνής πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς 8	Λειτουργικοί τομείς

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Δ.Λ.Π.27 "ΕΝΟΠΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ"

2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27

Το Δ.Λ.Π. 27 σκοπεύει στην κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου οικονομικών μονάδων που είναι κάτω απ' τον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας.

Επιπρόσθετα της ετοιμασίας και παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμόζεται και στη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, σε οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που ελέγχονται από κοινού, όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει η αναγκάζεται βάσει τοπικών κανονισμών να παρουσιάζει ξεχωριστές ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Τέλος θα πρέπει να τονιστεί ότι το πρότυπο αυτό δεν καθορίζει τις λογιστικές μεθόδους που θα χρησιμοποιηθούν για επιχειρηματικές συνενώσεις και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων.

2.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27

Στην υποενότητα αυτή θα αναφέρουμε και θα εξηγήσουμε τους ορισμούς που χρησιμοποιούμε πιο συχνά κατά την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 27. Οι ορισμοί αυτοί είναι οι εξής:

- **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.
- **Έλεγχος:** είναι η δυνατότητα διαχείρισης της οικονομικής και λειτουργικής πολιτικής μιας οικονομικής μονάδος ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες της.
- **Όμιλος:** είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.
- **Μητρική:** είναι μια οικονομική οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- **Θυγατρική:** είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας μη εταιρικής οντότητας όπως ένας συνεταιρισμός η οποία ελέγχεται από μια άλλη οντότητα.
- **Ξεχωριστές (μεμονωμένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΞΧΚ):** είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρεία ή κοινοπράττοντα σε οικονομική οντότητα υπό κοινό έλεγχο, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών στοιχείων ενεργητικού των εκδοτριών.
- **Συμφέρον μειοψηφίας ή μη ελέγχουσες συμμετοχές:** είναι το μέρος του κέρδους η ζημίας και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στην μητρική.
- **Επιχειρηματική συνένωση:** είναι η μεταφορά ξεχωριστών επιχειρήσεων σε μια οικονομική οντότητα.
- **Ημερομηνία εξαγοράς:** είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αγοραστής αποκτά ουσιαστικό έλεγχο του εξαγοραζόμενου.

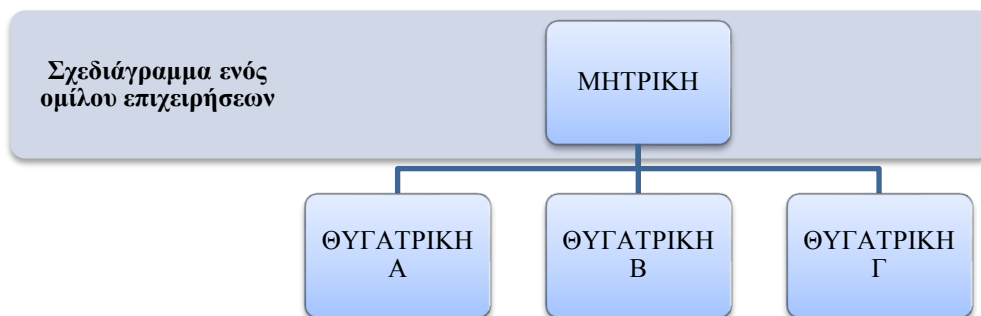
2.3 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μας παρουσιάζουν όλες της χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μίας μητρικής ενός ομίλου για ολόκληρο τον όμιλο σαν να είναι μια ενιαία

οντότητα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ότι κάθε οντότητα του ομίλου είναι μια ξεχωριστή νομική οντότητα.

Κάθε μητρική πρέπει να παρουσιάζει της ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές της σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27, έκτος από της μητρικές που ανήκουν σε μια από τις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Αν η μητρική αυτή κατέχεται στο σύνολο της ή εν μέρη από μια άλλη οικονομική οντότητα, δηλαδή αποτελεί θυγατρική μιας άλλης οντότητας και οι ιδιοκτήτες έχουν ενημερωθεί και έχουν συμφωνήσει με τη μη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική.
2. οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν διαπραγματεύονται σε μια δημόσια αγορά, σε ένα εγχώριο ή διεθνές χρηματιστήριο ή σε μια έξωχρηματιστηριακή αγορά
3. Η μητρική δεν εισήγαγε, ούτε είναι σε διαδικασία εισαγωγής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή ώστε να εκδώσει τίτλους σε μια δημόσια αγορά.
4. Η τελική, η οποιαδήποτε άλλη ενδιάμεση μητρική της μητρικής έχει διαθέσει στο ευρύ κοινό ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ.



2.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να εφαρμόζονται σε όλες της θυγατρικές τη μητρικής. Καμία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση των καταστάσεων λόγω το ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της είναι διαφορετικές από

της δραστηριότητες της μητρικής ή των άλλων θυγατρικών ή επειδή ο επενδυτής είναι μια εταιρεία επενδυτικών συμμετοχών, ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή μια παρόμοια οικονομική οντότητα. Απλώς σε τέτοια περίπτωση πρέπει να δίνονται οι κατάλληλες διευκρινίσεις στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Έλεγχος θεωρείται ότι υπάρχει όταν η μητρική δικαιούται περισσότερο από το ήμισυ των ψήφων μίας οικονομικής οντότητας που τον έχει αποκτήσει άμεσα ή έμμεσα μέσω των θυγατρικών της, εκτός αν, κάτι που συμβαίνει σε σπάνιες περιπτώσεις μπορεί να αποδειχθεί εμφανώς ότι τέτοια ιδιοκτησία δεν χρειάζεται έλεγχο.

Έλεγχος ακόμα υπάρχει και στη περίπτωση που η μητρική εταιρεία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας, όταν έχει:

- Εξουσία σε περισσότερα από τα μισά δικαιώματα ψήφου λόγω συμφωνιών με άλλους επενδυτές.
- Εξουσία στη κατεύθυνση και διοίκηση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πολιτικών της άλλης οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό.
- Δικαίωμα στο διορισμό ή παύση μελών του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα.
- Δικαίωμα στο να επηρεάζει και να συγκεντρώνει την πλειοψηφία στα διοικητικά συμβούλια ή στα ισοδύναμα διοικητικά όργανα που διοικούν την οικονομική οντότητα.

Επίσης η οικονομική οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που αν τα ασκήσει ή τα μετατρέψει, της δίνουν δικαίωμα ψήφου ή μειώνουν τα δικαιώματα ψήφου μιας άλλης οντότητας πάνω στις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές. Αυτή η πράξη χαρακτηρίζεται ως "δυνητικά δικαιώματα ψήφου".

Τα δυνητικά δικαιώματα μπορούμε να τα ξεχωρίσουμε και να τα μελετήσουμε ως εξής:

1. Στα άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα που λαμβάνονται υπόψη, όταν γίνεται έλεγχος κατά πόσο αυτή η οντότητα έχει δικαίωμα να ελέγχει και να διαμορφώνει της πολιτικές της άλλης οντότητας, εφόσον έχουν συγκριθεί με τα δυνητικά δικαιώματα και της άλλης οντότητας.
2. Στα δυνητικά δικαιώματα που δεν είναι άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα. Τότε ελέγχονται όλα τα γεγονότα και οι συνθήκες τα οποία επηρεάζουν τα δυνητικά

δικαιώματα ψήφου εκτός από της προθέσεις της οντότητας να μετατρέψει ή να εξασκήσει τα δικαιώματα.

2.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Κατά τη ετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια στοιχεία ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Για να παρουσιάσουν οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τον όμιλο ως μια ενιαία ξεχωριστή οικονομική οντότητα θα πρέπει να τηρούνται οι παρακάτω διαδικασίες:

1. Απαλείφεται λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής.
2. Εντοπίζεται το δικαίωμα μειοψηφίας στα αποτελέσματα των ενοποιημένων θυγατρικών για τη περίοδο αναφορά τους.
3. Προσδιορίζεται το συμφέρον της μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών ξεχωριστά από το συμφέρον των κατόχων των ιδίων κεφαλαίων. Το συμφέρον μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελείται από:
 - i. Το σύνολο των δικαιωμάτων της ο κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης υπολογιζόμενο σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 3.
 - ii. Το μερίδιο της μειοψηφίας στις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων από την ημερομηνία συνένωσης μέχρι την ημερομηνία του ενοποιημένου ισολογισμού.

Επίσης θα πρέπει να σημειώσουμε όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, τα κέρδη ή ζημίες και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική και στο συμφέρον της μειοψηφίας, προσδιορίζονται βάσει των παρόντων ποσοστών ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

Ακόμα οι ενδοεταιρικές συναλλαγές, τα υπόλοιπα, τα έσοδα και τα έξοδα απαλείφονται πλήρως. Όπως και τα κέρδη και η ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές οι οποίες αναγνωρίζονται στα στοιχεία του ενεργητικού. Για τις διαφορές που εμφανίζονται από την απάλειψη κερδών η ζημιών από ενδοεταιρικές συναλλαγές εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 12.

Επιπλέον θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να έχουν την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Αν στο τέλος της περιόδου οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής με τη θυγατρική είναι διαφορετικές τότε η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία όπως των καταστάσεων της μητρικής. Επίσης θα πρέπει να γίνουν και οι κατάλληλες προσαρμογές ώστε να ληφθούν υπόψη σημαντικές συναλλαγές ή άλλα γεγονότα που συνέβησαν μεταξύ των δυο ημερομηνιών. Τέλος, σε κάθε περίπτωση η διαφορά μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες και η διάρκεια των περιόδων αναφοράς και οποιασδήποτε διαφοράς στις ημερομηνίες αναφοράς πρέπει να είναι ίδιες από περίοδο σε περίοδο.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 όλες οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές θα πρέπει να ετοιμάζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα κάτω από ίδιες συνθήκες. Αν ένα μέλος του ομίλου όμως χρησιμοποιεί διαφορετική λογιστική πολιτική από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές του καταστάσεις κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος το συμφέρον μειοψηφίας θα πρέπει να παρουσιάζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό μέσα στα ίδια κεφάλαια, αλλά ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια της μητρικής. Επίσης οι ζημίες που αφορούν στην μειοψηφία σε μια ενοποιημένη θυγατρική μπορεί να είναι περισσότερες από το συμφέρον της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια, τότε οι άλλες ζημίες που αφορούν την μειοψηφία χρεώνονται στην πλειοψηφία εκτός και αν η μειοψηφία είναι δεσμευμένη και είναι σε θέση να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια εμφανιστούν κέρδη αυτά κατανέμονται στην πλειοψηφία μέχρι να καλυφθούν οι ζημίες.

2.6 ΑΠΩΛΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

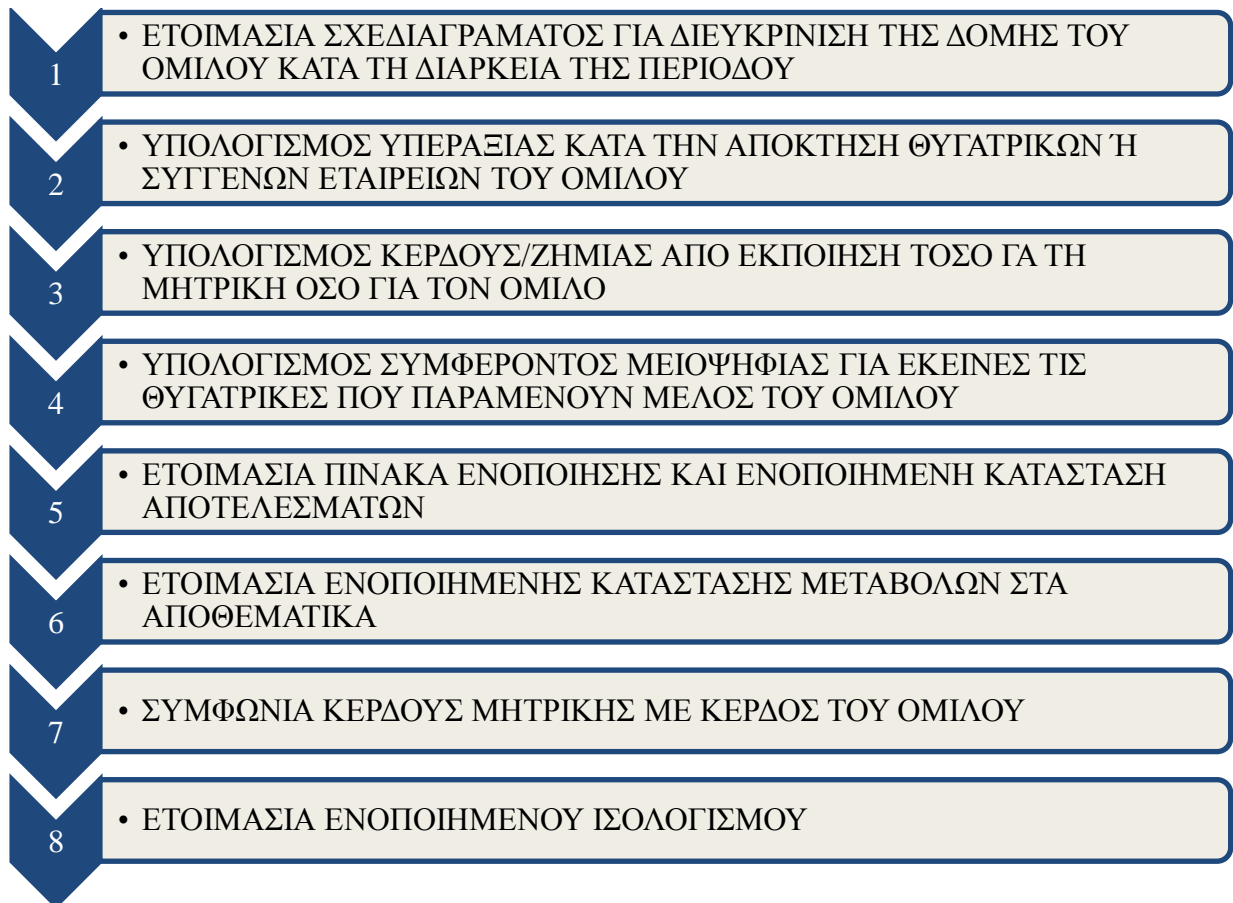
Απώλεια ελέγχου μίας μητρικής έχουμε όταν χάσει την δύναμη να ελέγχει ή να κατευθύνει την οικονομική ή επιχειρηματική πολιτική μιας οικονομικής οντότητας και συνεπώς δεν έχει κάποιο κέρδος από αυτή. Παρακάτω θα δούμε μερικές περιπτώσεις απώλειας ελέγχου:

1. Όταν μια μητρική χάσει τον έλεγχο μίας θυγατρικής με ή χωρίς αλλαγή του επίπεδου κυριότητας της. Αυτό συνήθως συμβαίνει όταν η θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό ή διαχειριστικό έλεγχο.
2. Μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να χάσει τον έλεγχο θυγατρικής με δύο ή περισσότερες συναλλαγές.

Όταν η μητρική χάσει τον έλεγχο μιας θυγατρικής τότε :

- Σταματάει να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία και της υποχρεώσεις της θυγατρικής στη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία που απώλεσε τον έλεγχο.
- Δεν αναγνωρίζει τη λογιστική αξία μειοψηφικής συμμετοχής στην πρώην θυγατρική κατά την ημερομηνία απώλειας ελέγχου.
- Αν απολέσει τον έλεγχο θα πρέπει να λογιστικοποιήσει όλα τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω θυγατρική όπως θα απαιτείτο εάν η μητρική εταιρεία είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις. Επίσης θα πρέπει να λογιστικοποιήσει τυχόν επενδύσεις που κρατούνται από την πρώην θυγατρική και τυχόν ποσά που οφείλονται από ή προς την πρώην θυγατρική.
- Να αναγνωρίσει την αξία τυχόν ανταλλαγμάτων που ελήφθησαν από τη συναλλαγή το συμβάν και τις συνθήκες που είχαν σαν αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, και εάν η συναλλαγή αυτή περιλαμβάνει διανομή μετοχών της θυγατρικής σε ιδιοκτήτες.
- Να αναγνωρίσει τυχόν επένδυση που κρατείται από τη πρώην θυγατρική και την αξία της κατά την ημερομηνία απώλειας ελέγχου.
- Να αναγνωρίσει αν τα ποσά της παραγράφου 35 ανακατατάσσονται ή μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον, και αν αναγνωρίζονται τυχόν διαφορές που προκύπτουν ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα που λογίζονται στη μητρική.

Παράδειγμα εκποίησης θυγατρικής :



2.7 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΣΤΙΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Όταν η οντότητα καταρτίζει τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις σε θυγατρικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που υπόκεινται σε κοινό έλεγχο πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε στο κόστος, είτε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39.

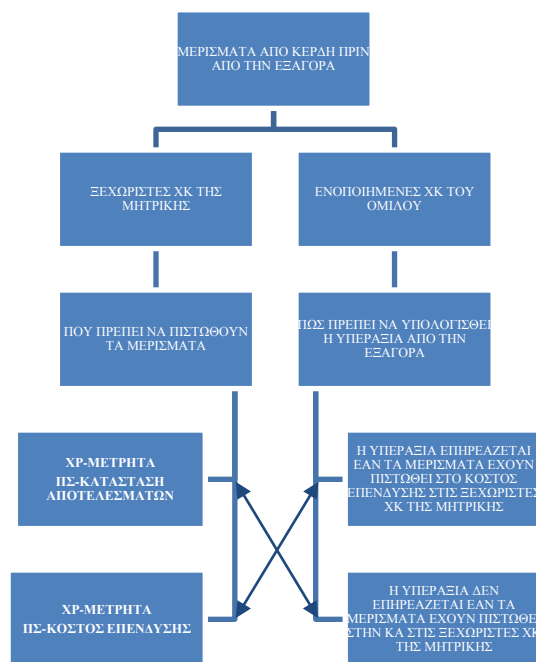
Κάθε οντότητα που υπόκειται στο Δ.Λ.Π. 27 θα πρέπει να εφαρμόζει τους ίδιους λογιστικούς χειρισμούς για κάθε κατηγορία επενδύσεων. Οι επενδύσεις που λογιστικοποιούνται στο κόστος θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και θα ταξινομούνται ως κατεχόμενες προς πώληση. Ο υπολογισμός των επενδύσεων που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 δεν θα μεταβάλλεται σε αυτές τις περιπτώσεις.

Για να λάβει μέρος μια μητρική θα πρέπει να αναγνωρίσει από μια θυγατρική της το κέρδος ή τη ζημία στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις και να κατοχυρώσει δικαίωμα

για να λάβει αυτό το μερίσμα. Ένα συχνό πρόβλημα που δημιουργείται συχνά τόσο στις ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις όσο και στις ενοποιημένες καταστάσεις, είναι ο λογιστικός χειρισμός των μερισμάτων από τη θυγατρική προς τη μητρική από τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί πριν από την ημερομηνία εξαγοράς. Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος υπάρχουν οι εξής χειρισμοί:

1. Τα μερίσματα κατανέμονται σε δύο περιόδους τη "προ εξαγοράς και μετά εξαγοράς" σύμφωνα με χρονική βάση.
2. Τα μερίσματα κατανέμονται στη "μετά εξαγορά" περίοδο, εκτός αν αυτή η καταβολή δημιουργεί μείωση της αξίας της θυγατρικής, τότε κατανέμονται στη "προ εξαγοράς" περίοδο και έτσι μειώνεται το κόστος της επένδυσης της μητρικής.

Παράδειγμα αντιμετώπισης μερισμάτων:



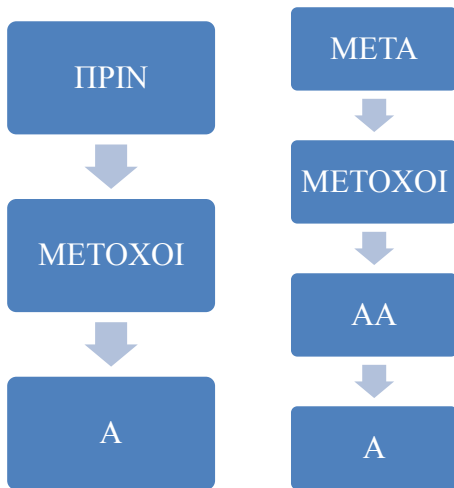
Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να διευκρινίσουμε και τι υφίσταται στη περίπτωση που γίνεται αναδιοργάνωση του ομίλου και δημιουργία μιας καινούργιας μητρικής. Για να ισχύσει το παραπάνω θα πρέπει να πληρούνται τα παρακάτω κριτήρια:

- Η νέα μητρική να λαμβάνει τον έλεγχο της νέας μητρικής με την έκδοση νέων συμμετοχικών τίτλων σε αντάλλαγμα με υπάρχοντες της αρχικής μητρικής.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις του νέου ομίλου να είναι ακριβώς τα ίδια με του αρχικού ομίλου πριν και μετά την αναδιοργάνωση.

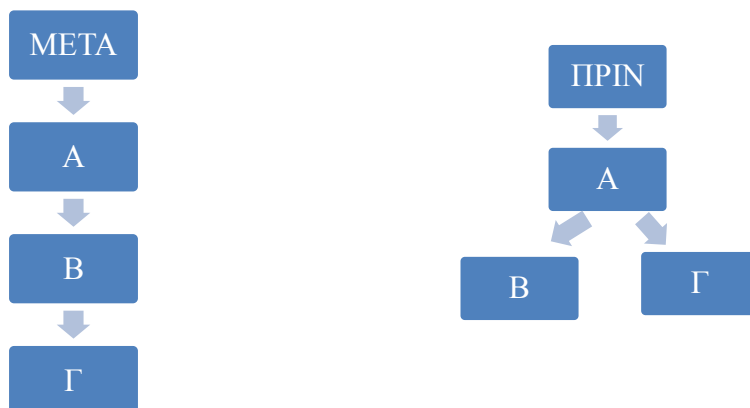
- Οι ιδιοκτήτες της αρχικής μητρικής πριν την αναδιάρθρωση έχουν τα ίδια απόλυτα αναλογικά συμφέροντα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αρχικού ομίλου και του νέου ομίλου αμέσως πριν και μετά την αναδιάρθρωση.

Κάθε οικονομική οντότητα που δεν είναι μητρική μπορεί να δημιουργήσει τη μητρική της πληρώντας τα κριτήρια που αναφέρθηκαν παραπάνω. Σε αυτή τη περίπτωση δεν χρησιμοποιούμε τον όρο "αρχική μητρική" αλλά τον όρο "αρχική οντότητα". Επίσης το Δ.Λ.Π. 27 δεν καθορίζει ποιες οντότητες θα πρέπει να ετοιμάζουν ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις στο ευρύ κοινό. Τέλος οι επενδύσεις σε οικονομικές οντότητες που υπόκεινται σε κοινό έλεγχο θα αντιμετωπίζονται λογιστικά με το Δ.Λ.Π. 39.

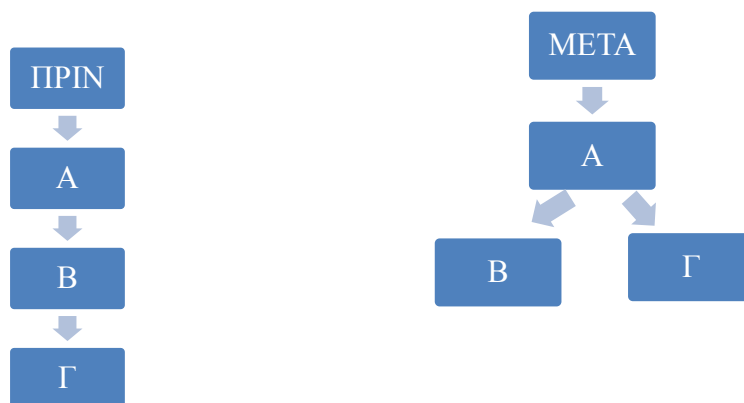
Παράδειγμα δημιουργίας νέας μητρικής:



Παράδειγμα θυγατρικής να γίνεται υποθυγατρική:



Παράδειγμα υποθυγατρικής να γίνεται θυγατρική:



2.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γίνονται οι παρακάτω γνωστοποιήσεις:

1. Η φύση της σχέσης μεταξύ μητρικής και θυγατρικής, όταν η θυγατρική δεν κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών περισσότερο από το 50 % των ψήφων.
2. Γιατί η ιδιοκτησία, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών με περισσότερο από το 50% των ψήφων δεν του δίνει δικαίωμα για έλεγχο.
3. Όταν υπάρχει διαφορά ημερομηνίας αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής με της θυγατρικής και το λόγο που χρησιμοποιούν διαφορετικές ημερομηνίες αναφοράς.
4. Η φύση και η έκταση σημαντικών περιορισμών στη δυνατότητα μεταφοράς κεφαλαίων από της θυγατρικές στη μητρική εταιρεία υπό τη μορφή μερισμάτων για την αποπληρωμή δανείων.
5. Ένας κατάλογος με τις επιπτώσεις τυχόν μεταβολών στα ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια θυγατρική, τα οποία δεν είχαν σαν αποτέλεσμα την απώλεια της θυγατρικής
6. Τη γνωστοποιήσει κερδών ή ζημιών που έχουν αναγνωρισθεί εάν απολεσθεί μια θυγατρική.

Όταν καταρτίζονται ατομικές οικονομικές καταστάσεις για μητρική εταιρεία που επιλέγει να μην καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε αυτές οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:

1. Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές μονάδες και ότι έχει χρησιμοποιηθεί εξαίρεση από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης και τη διεύθυνση που μπορεί κάνεις να παραλάβει της ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
2. Ένα κατάλογο με της σημαντικότερες επενδύσεις σε θυγατρικές και σε οντότητες υπό κοινό έλεγχο, που θα περιλαμβάνει επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του δικαιώματος ιδιοκτησίας και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου.
3. Περιγραφή της μεθόδου λογιστικοποίησης των επενδύσεων.

Επίσης όταν μια μητρική είναι μέλος μιας κοινοπραξίας με δικαίωμα σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα η επενδυτής σε μια συγγενή εταιρεία θα καταρτίζει ατομικές καταστάσεις που θα γνωστοποιούν τα παρακάτω στοιχεία:

1. Ότι οι καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις και για ποιο λόγο ετοιμάζονται εάν δεν απαιτούνται από το νόμο.
2. Ένα κατάλογο με τις σημαντικότερες επενδύσεις σε θυγατρικές και σε οντότητες υπό κοινό έλεγχο, που θα περιλαμβάνει επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του δικαιώματος ιδιοκτησίας και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου.
3. Περιγραφή της μεθόδου λογιστικοποίησης των επενδύσεων.

2.9 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π.27 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Τα άρθρα του Ελληνικού δικαίου 90-109 του ν.2190/1920 αναφέρονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα του Ελληνικού δικαίου οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Ενοποιημένο ισολογισμό
- Ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης
- Προσάρτημα

Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π.27 όπου οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν τα εξής:

- Ενοποιημένο ισολογισμό
- Ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης

- Ενοποιημένο πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων
- Ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών
- Ενοποιημένο προσάρτημα

Επίσης σύμφωνα με τους παραπάνω νόμους, ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν δικαίωμα να συντάσσουν όσες επιχειρήσεις τηρούν δύο περιπτώσεις από της παρακάτω:

1. Μέσος όρος προσωπικού κατά τη διάρκεια χρήσης 500 άτομα
2. Ενοποιημένο σύνολο ισολογισμού 3.7000.000 €
3. Ενοποιημένο κύκλο εργασιών 7.400.000 €

Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π. 27 που δεν αναφέρει πουθενά τα παραπάνω κριτήρια. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 υποχρέωση ενοποίησης και κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων έχουν κυρίως οι εταιρείες που έχουν τις μετοχές τους εισηγμένες στο χρηματιστήριο, σε αντίθεση με την Ελληνική νομοθεσία, σύμφωνα με το άρθρο 90 υποχρέωση ενοποίησης έχουν οι εταιρείες που η νομική τους μορφή είναι είτε Α.Ε είτε Ε.Π.Ε είτε ετερόρρυθμη κατά μετοχές. Άλλη μια αντίθεση είναι ο νόμος 2190 αναφέρεται σε ολική ενοποίηση, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 προβλέπεται και μερική ενοποίηση ανάλογα με το ποσοστό μετοχών της μητρικής. Τέλος σύμφωνα με το νόμο 2190 δεν μπορούν να ενοποιηθούν επιχειρήσεις που ασκούν διαφορετικές δραστηριότητες ώστε η ενσωμάτωση τους στις οικονομικές καταστάσεις να έρχεται σε αντίθεση με την επιβαλλόμενη εμφάνιση της πραγματικής εικόνας της διαθρώσεις του ενεργητικού των επιχειρήσεων, κάτι που σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27 αντιμετωπίζεται με γνωστοποίηση των πληροφοριών στο προσάρτημα.

2.10 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Δ.Λ.Π. 27

Παρακάτω έχουμε τους ισολογισμούς των "Α Α.Ε" και "Β Α.Ε." στις 31/12/2010

	A	B
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		
Πάγια στοιχεία ενεργητικού	200000	50000
Επένδυση σε θυγατρική	6000	
Σύνολο παγίων	206000	50000
Κυκλοφορούν ενεργητικό		
Αποθέματα	22000	18000
Χρεώστες		

B	40000	
Z	56000	39000
Ταμείο	4000	15000
Σύνολο κυκλοφορούν ενεργητικού	122000	72000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Τρέχουσες υποχρεώσεις		
Πιστωτές	81000	50000
A		20000
Σύνολο υποχρεώσεων	81000	70000
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
Μετοχικό κεφάλαιο	100000	10000
Συσσωρευμένα κέρδη	147000	42000
Σύνολο ίδιων κεφαλαίων	247000	52000

1. Η Α απέκτησε το 60% του μετοχικού κεφαλαίου της Β
2. Διαμετακομίστηκαν από τη θυγατρική προς τη μητρική 4000€
3. Προϊόντα αξίας 16000€ είχαν αποσταλεί από τη μητρική από τη μητρική προς τη θυγατρική πριν το τέλος του έτους αλλά παρελήφθησαν 8/1/2011

ΛΥΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
Πάγια		
Υλικά πάγια (200000+50000)		250000
Σύνολο παγίων		250000
Κυκλοφορούν ενεργητικό		
Αποθέματα (22000+18000+16000)	56000	
Χρεώστες (56000+39000)	95000	
Ταμείο (4000+15000+4000)	23000	
Σύνολο κυκλοφορούν ενεργητικού	174000	

Τρέχουσες υποχρεώσεις		
Πιστωτές (81000+50000)	131000	
Σύνολο υποχρεώσεων		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		293000
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ & ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
Μετοχικό κεφάλαιο		100000
Συσσωρευμένα κέρδη **		172200
Συμφέρον μειοψηφίας *		20800
Σύνολο ίδιων κεφαλαίων		293000

* υπολογισμός του συμφέροντος μειοψηφίας

Συμφέρον μειοψηφίας		
Μετοχικό κεφάλαιο	10000	
Αποθεματικά	42000	
Ποσοστό 40% (40%*52000)		20800

** υπολογισμός συσσωρευμένων κερδών

Συσσωρευμένα κέρδη		172000
A		147000
B :		
Ημερομηνία ισολογισμού	42000	
Ημερομηνία εξαγοράς	(-)	
Ποσοστό 60%(42000*60%)		25200

2.11 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΓΙΑ ΤΟ Δ.Λ.Π. 27

Το Δ.Λ.Π.27 εφαρμόζεται για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών μονάδων ενός ομίλου επιχειρήσεων, οι οποίες βρίσκονται υπό τον έλεγχο μιας επιχείρησης. Επίσης και

για το χειρισμό και την παρουσίαση των επενδύσεων της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές της, μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στη περίπτωση που πρέπει να χρησιμοποιηθούν λογιστικοί μέθοδοι για επιχειρηματικές συνενώσεις και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση.

Στο άρθρο αυτό συχνά συναντάμε κάποιους ορισμούς που μας βοηθάνε στο να το κατανοήσουμε καλύτερα, οι πιο διαδεδομένοι από αυτούς είναι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ο έλεγχος, ο όμιλος, η μητρική, η θυγατρική, οι ατομικές ή οι ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, το συμφέρον μειοψηφίας ή οι μη ελέγχουσες συμμετοχές, επιχειρηματική συνένωση και ημερομηνία εξαγοράς.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μας παρουσιάζουν όλες τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός ομίλου σαν να είναι μια ενιαία οντότητα. Οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν όλες τις οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων που βρίσκονται κάτω από τον έλεγχο της μητρικής. Ως μητρική θεωρούμε την οντότητα που ασκεί έλεγχο με άμεσο ή έμμεσο τρόπο, λόγω υπεροχής δικαιωμάτων ψήφων. Η μητρική επιχείρηση, που εκδίδει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις καταστάσεις από τις θυγατρικές τις τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού με τις κατάλληλες διευκρινίσεις στην περίπτωση που οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων είναι διαφορετικές.

Οι μόνες περιπτώσεις που μια μητρική δεν παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις είναι όταν η μητρική είναι θυγατρική μίας άλλης οντότητας, όταν τα χρεόγραφα ή συμμετοχικοί τίτλοι της δεν διαπραγματεύονται σε μία δημόσια αγορά, όταν δεν έχει εισάγει αλλά και ούτε είναι σε διαδικασία εισαγωγής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή και όταν η μητρική της μητρικής ή οποιαδήποτε άλλη ενδιάμεση μητρική έχει δημοσιεύσει στο ευρύ κοινό χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η ενοποίηση των ισολογισμών της μητρικής με τις εξαρτημένες θυγατρικές της επιτυγχάνεται με την άθροιση κάθε στοιχείου γραμμή προς γραμμή όλων των ισολογισμών που βρίσκονται προς ενοποίηση, και με την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών που θα αναφερθούν συνοπτικά παρακάτω.

Η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής προς τη θυγατρική διαγράφεται μαζί με το ανάλογο ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της αντίστοιχης θυγατρικής, εντοπίζονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα των θυγατρικών, προσδιορίζονται τα συμφέροντα

της μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών ξεχωριστά από το συμφέρον των κατόχων των ιδίων κεφαλαίων και οι ενδοεταιρικές συναλλαγές, τα υπόλοιπα και τα απραγματοποίητα κέρδη θα πρέπει να διαγράφονται πλήρως. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει έχουν ίδια ημερομηνία ως σημείο αναφοράς και θα πρέπει να εφαρμόζουν κοινές λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό θα πρέπει να δίνεται επεξήγηση.

Κατά την κατάρτιση των ατομικών οικονομικών καταστάσεων, οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται στις θυγατρικές ή στις συγγενής επιχειρήσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε στο κόστος δηλαδή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 είτε σύμφωνα με το άρθρο 39 των διεθνών λογιστικών προτύπων. Επίσης για να λάβει μέρος μια μητρική θα πρέπει να έχει αναγνωρίσει το κέρδος ή τη ζημία της θυγατρικής της. Συχνά όμως εμφανίζονται προβλήματα στο λογιστικό χειρισμό των μερισμάτων που είναι να καταβληθούν για τα κέρδη πριν την ημερομηνία εξαγοράς τότε τα αντιμετωπίζουμε με δύο περιπτώσεις ή καταβάλλοντας τα σε δύο περιόδους "προ εξαγοράς" και "μετά εξαγοράς" ή τα καταθέτουμε στη "μετά εξαγοράς" εκτός και αν αυτό δημιουργεί μείωση της αντικειμενικής αξίας της μητρικής τότε τα καταθέτουμε στη "προ εξαγοράς" περίοδο.

Κάθε οικονομική οντότητα που δεν είναι μητρική μπορεί να δημιουργήσει τη μητρική της αρκεί να πληρή ορισμένα κριτήρια όπως να ανταλλάξει τους υπάρχοντες συμμετοχικούς τίτλους με τους νέους που θα εκδοθούν από τη νέα μητρική, τα στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις να είναι ίδιες με του αρχικού ομίλου και να υπάρχουν τα ίδια αναλογικά συμφέροντα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του νέου ομίλου όπως και του παλιού από τους ιδιοκτήτες.

Απώλεια ελέγχου έχουμε όταν η μητρική χάσει τη δύναμη να κατευθύνει την επιχειρηματική και οικονομική πολιτική μιας θυγατρικής και συνεπώς δεν έχει οφέλη απ' τις δραστηριότητες της.

Οι ενοποιημένες καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν και τις ακόλουθες γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις θυγατρικές τους: Την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής, το ποσοστό δικαιώματος ψήφου, τους λόγους σχέσης μητρικής-θυγατρικής από τη στιγμή που η μητρική δεν κατέχει περισσότερο από το 50% της θυγατρικής, τους λόγους που η επιχείρηση δεν είναι θυγατρική όταν η επένδυση είναι μεγαλύτερη από το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της, τους λόγους διαφοράς ημερομηνιών, τα κέρδη ή ζημίες αν

απολεσθεί μια θυγατρική, ένα κατάλογο με τις επενδύσεις στις θυγατρικές και το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων αυτών.

Τέλος αξιοσημείωτες είναι και οι διαφορές της ελληνικής νομοθεσίας με το Δ.Λ.Π.27 τόσο στο τη θα πρέπει να περιλαμβάνει ένας ισολογισμός αλλά και στις προϋποθέσεις που θα πρέπει να τηρούν οι Ελληνικές επιχειρήσεις για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων τους. Το συμπέρασμα που προκύπτει από αυτή τη σύγκριση μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ελληνικής νομοθεσίας είναι πως με τη χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων οι ενδιαφερόμενοι των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου θα έχουν μια πιο αναλυτική και πιο εμπειριστωμένη άποψη για την οικονομική κατάσταση του ομίλου που ενδιαφέρονται. Επίσης η παρουσίαση των καταστάσεων γίνεται με ένα τρόπο που είναι αποδεκτός σε παγκόσμιο επίπεδο και επιτρέπει στον κάθε όμιλο να διευρυνθεί και εκτός των Ελληνικών συνόρων. Το μόνο μειονέκτημα που μπορεί να εμφανιστεί από τη χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι το κόστος εφαρμογής τους, άλλα μπροστά στην ανάπτυξη των λογιστικών χειρισμών αλλά και στη παγκοσμιοποίηση του κάθε ομίλου δεν θα πρέπει να θεωρείται ως μειονέκτημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Δ.Λ.Π.28 “ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ”

3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 28

Το Δ.Λ.Π. 28 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συνδεδεμένες εταιρείες. Το άρθρο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις συνδεδεμένες εταιρείες, εκτός από εκείνες που κατέχονται από:

1. Οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων
2. Αμοιβαία κεφάλαια, επενδυτικούς οργανισμούς και παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων επενδυτικών ασφαλιστικών κεφαλαίων.

Οι παραπάνω ταξινομούνται ως “κατεχόμενες για εμπορία” και λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39. Οι επενδύσεις αυτές επιμετρούνται στη δίκαιη τους αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν.

3.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.28

Στην υποενότητα αυτή θα αναφέρουμε τους σημαντικότερους ορισμούς και την έννοια τους που συναντάμε πιο συχνά στο Δ.Λ.Π. 28. Οι ορισμοί αυτοί είναι οι εξής:

- **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.
- **Έλεγχος:** είναι η δυνατότητα διαχείρισης της οικονομικής και λειτουργικής πολιτικής μιας οικονομικής μονάδος ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες της.
- **Θυγατρική:** είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας μη εταιρικής οντότητας όπως ένας συνεταιρισμός η οποία ελέγχεται από μια άλλη οντότητα.
- **Μητρική:** είναι μια οικονομική οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- **Κοινός έλεγχος:** είναι ο συμβατικός συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μια οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικές και επιχειρηματικές αποφάσεις που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.
- **Μέθοδος καθαρής θέσης ή μέθοδος ιδίων κεφαλαίων:** είναι μία λογιστική μέθοδο, κατά την οποία η επένδυση αρχικά καταχωρείται στο κόστος και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της επιχείρησης που επένδυσε, μετά την ημερομηνία αποκτήσεως. Το κέρδος ή η ζημία συμπεριλαμβάνει το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της οντότητας που έγινε η επένδυση
- **Μέθοδος κόστους:** είναι μία λογιστική μέθοδος κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει εισόδημα από την επένδυση μόνο στο βαθμό που εισπράττει μερίσματα από τα συσσωρευμένα κέρδη τα οποία προκύπτουν μετά την εξαγορά. Μερίσματα που εισπράττονται πέρα από τα κέρδη, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης αυτής.
- **Ξεχωριστές (μεμονωμένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ΕΧΚ):** είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδυτή σε πάνω συγγενή εταιρεία ή κοινοπράττοντα σε οικονομική οντότητα υπό κοινό έλεγχο, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του

- **Σημαντική επιρροή ή ουσιώδης επιρροή:** είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών αποφάσεων της επιχείρησης στην οποία έγινε η επένδυση, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές.
- **Συνδεδεμένη ή συγγενή οντότητα:** είναι μία οντότητα στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική, αλλά ούτε αποτελεί συμφέρον κοινοπραξίας.

3.3 ΟΙ ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΤΟ Δ.Λ.Π.28

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους.

Οι ατομικές καταστάσεις είναι αυτές που μας παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπου οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και των χρηματοοικονομικών στις οποίες τα συμφέροντα στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να συνοδεύουν της ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή της χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέραμε παραπάνω.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, δεν είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Επίσης και εκείνες της οικονομικής οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συνδεδεμένη ή που δεν έχει συμφέρον σε κοινοπραξία.

Οι οντότητες που εξαιρούνται από την ενοποίηση σύμφωνα με τη παράγραφο 10 του Δ.Λ.Π. 27, από την αναλογική ενοποίηση σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του Δ.Λ.Π. 31 και τη μέθοδο καθαρής θέσης σύμφωνα με τη παράγραφο 2.1 του Δ.Λ.Π. 28, παρουσιάζουν μόνο ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.4 ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΡΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΤΕ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών αποφάσεων της επιχείρησης στην οποία έγινε η επένδυση, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές.

Αν ένας επενδυτής έχει στη κατοχή του άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20% η μεγαλύτερο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφων της εκδότριας, τότε θεωρείται πως αυτός ο επενδυτής έχει σημαντική επιρροή, εκτός αν αποδειχθεί ότι αυτό δεν συμβαίνει. Στην αντίθετη περίπτωση που επενδυτής έχει λιγότερο από το 20% των δικαιωμάτων ψήφου άμεσα η έμμεσα μέσω θυγατρικών τότε λέμε ότι δεν έχει σημαντική επιρροή, εκτός και αν αποδείξει ότι έχει μια τέτοια επιρροή.

Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής αποδεικνύεται με τους εξής τρόπους:

- Αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο.
- Συμμετοχή στις διαδικασίες καθορισμού της πολιτικής.
- Συμμετοχή σε αποφάσεις κατανομής των μερισμάτων.
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας.
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού.
- Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

Κάθε η οικονομική οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που αν τα ασκήσει ή τα μετατρέψει, της δίνουν δικαίωμα ψήφου ή μειώνουν τα δικαιώματα ψήφου μιας άλλης οντότητας πάνω στις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές. Αυτή η πράξη χαρακτηρίζεται ως "δυνητικά δικαιώματα ψήφου".

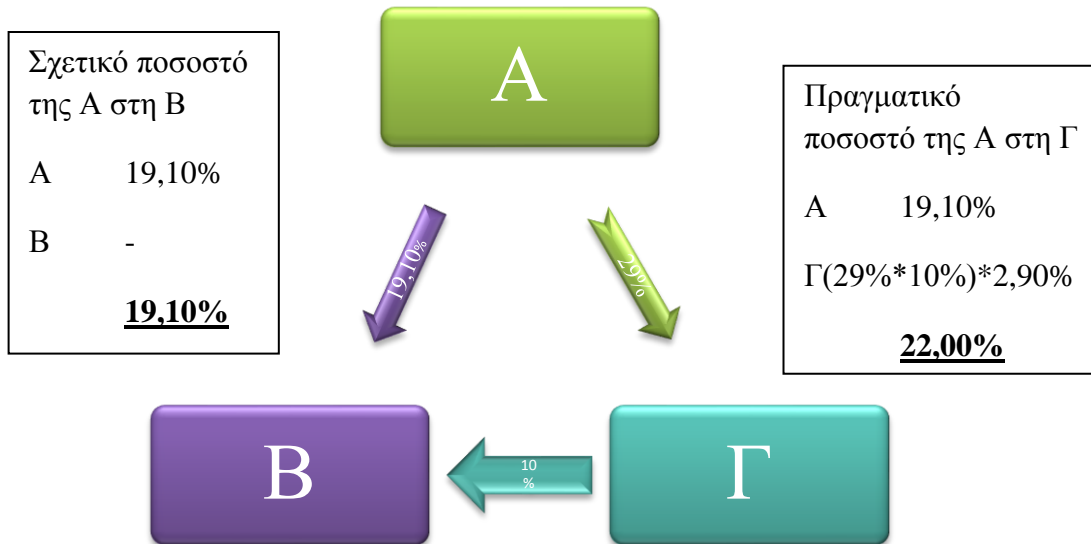
Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα, μαζί και με τα άλλα δυνητικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλες οντότητες, λαμβάνονται υπόψη όταν εξετάζεται κατά πόσο μια οντότητα έχει σημαντική επιρροή. Πάντως αξίζει να τονίσουμε ότι τα δυνητικά δικαιώματα δεν είναι άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα. Στην εξέταση του κατά πόσο τα δυνητικά δικαιώματα συμβάλλουν στην ύπαρξη σημαντικής επιρροής, η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα, εκτός από τις προθέσεις της διεύθυνσης και την οικονομική δυνατότητα του κατόχου να τα εξασκήσει ή να τα μετατρέψει.

Απώλεια σημαντικής επιρροής έχουμε όταν μια οντότητα χάνει τη σημαντική της επιρροή πάνω σε μία εκδότρια και όταν χάνει τη δύναμη να συμμετέχει στις αποφάσεις για την χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές της εκδότριας. Η απώλεια της σημαντικής επιρροής μπορεί να γίνει με ή χωρίς των απόλυτων σχετικών ποσοστών ιδιοκτησίας. Συνήθως

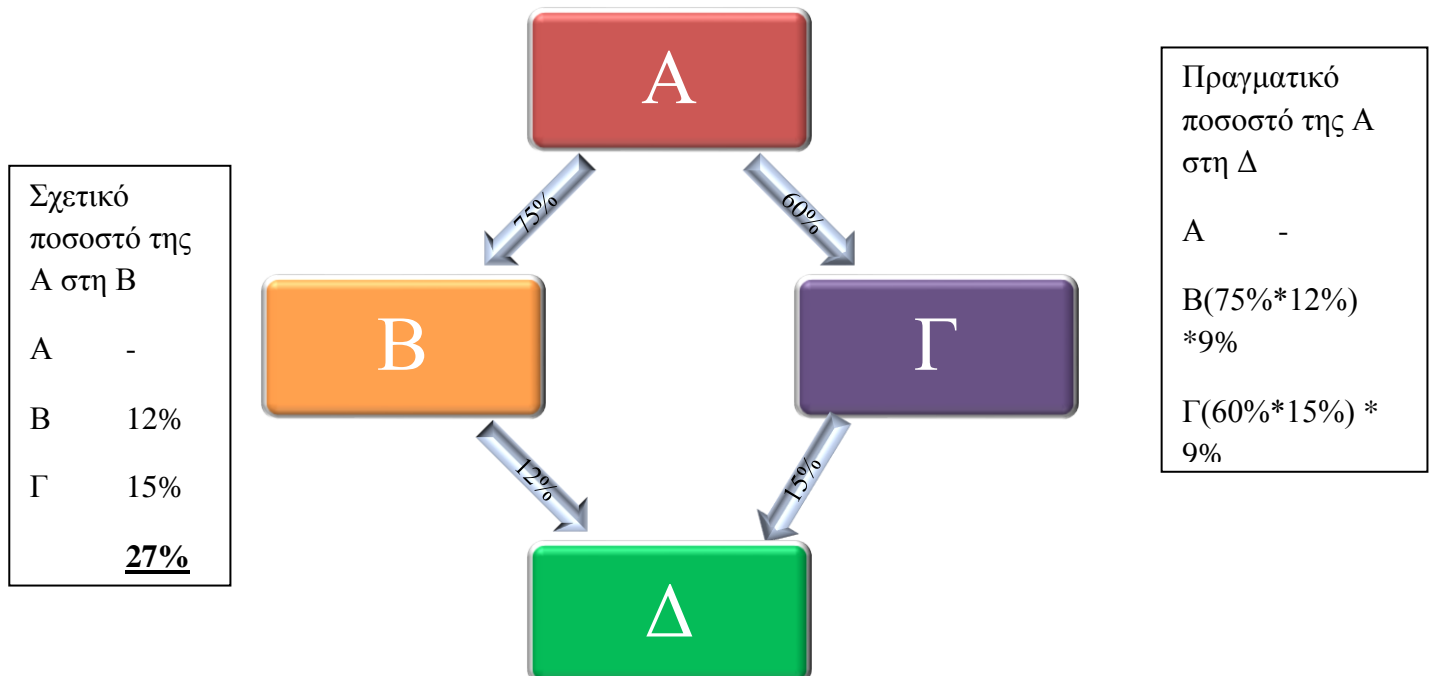
αυτό συμβαίνει όταν μία συγγενής επιχείρηση υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο.

Σενάρια σημαντικής επιρροής:

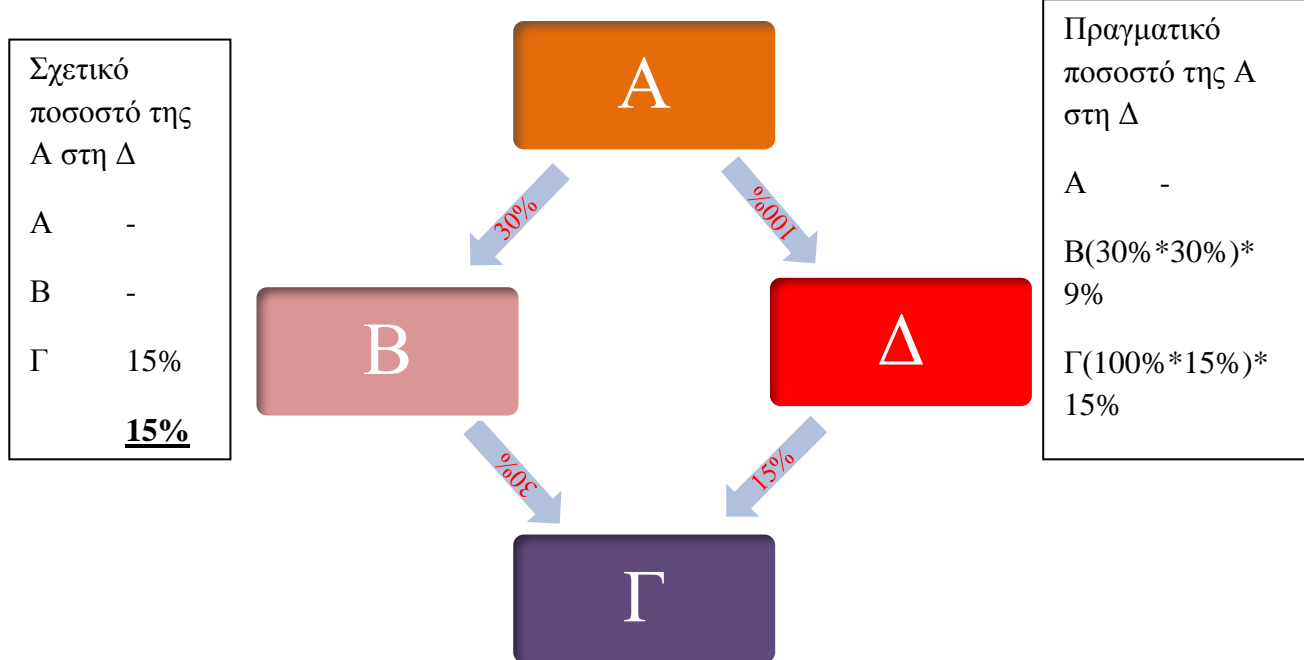
Η Α αποκτά 19,10% της Β και 29% της Γ. Η Γ αποκτά το 10% της Β



Η Α αποκτά το 75% της Β και 60% της Γ. η Β αποκτά 12% και η Γ 15% της Δ



Η Α αποκτά 30% της Β και 100% της Γ. Η Β αποκτά 30% και η Γ 15% της Δ



3.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης η επένδυση αρχικά καταχωρείται στο κόστος και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της επιχείρησης που επένδυσε, μετά την ημερομηνία αποκτήσεως. Το κέρδος ή η ζημία συμπεριλαμβάνει το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της οντότητας που έγινε η επένδυση. Τα μερίσματα που λαμβάνει ο επενδυτής από την εκδότρια όμως μειώνουν και τη λογιστική αξία της επένδυσης.

Αναπροσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες λόγω μεταβολών αναλογίας των δικαιωμάτων του επενδυτή, οι οποίες προκύπτουν από μεταβολές των ίδιων κεφαλαίων της εκδότριας που δεν έχουν αναγνωρισθεί στο κέρδος ή τη ζημία της. τέτοιες μεταβολές συμπεριλαμβάνουν εκείνες που δημιουργούνται από επανεκτιμήσεις στοιχείων ενεργητικού, και από συναλλαγματικές διαφορές. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση του επενδυτή.

Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή και της συγγενούς διαφέρουν, τότε η συγγενής ετοιμάζει οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία όπως οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν αυτό δεν είναι εφικτό. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις που έχουν ετοιμαστεί με διαφορετικές ημερομηνίες αναφοράς, τότε γίνονται αναπροσαρμογές για τις επιδράσεις σημαντικών

γεγονότων ή συναλλαγών μεταξύ του επενδυτή και της συγγενούς που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς και των καταστάσεων του επενδυτή. Σε κάθε περίπτωση αυτή η διαφορά δεν πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες, και η διάρκεια των αναφερόμενων περιόδων και οποιαδήποτε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς πρέπει να ίδιες από περίοδο σε περίοδο.

Τέλος αξίζει να αναφέρουμε ότι Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της καθαρής θέσης είναι παρόμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.27. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες ενοποίησης που εφαρμόζονται στην απόκτηση θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση.

3.6 ΠΟΤΕ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Όλες οι επενδύσεις σε συγγενής επιχειρήσεις θα πρέπει να χρησιμοποιούν τη λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός εάν:

- Η επένδυση ταξινομείται ως "κατεχόμενη για πώληση" σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5. Όταν μία επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση είχε προηγουμένως ταξινομηθεί ως "κατεχόμενη προς πώληση" δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για να ταξινομηθεί πάλι έτσι, τότε θα λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία ταξινόμησης της ως "κατεχόμενη προς πώληση"
- Εφαρμόζεται η εξαίρεση που αναφέρθηκε στο Δ.Λ.Π. 27 που επιτρέπει σε μία μητρική που έχει επενδύσει σε μία συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- Όταν ισχύουν όλα τα παρακάτω:
 1. Αν ο επενδυτής κατέχεται στο σύνολο του ή εν μέρη από μια άλλη οικονομική οντότητα, δηλαδή αποτελεί θυγατρική μιας άλλης οντότητας και οι ιδιοκτήτες έχουν ενημερωθεί και έχουν συμφωνήσει με τη μη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική.
 2. οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή δεν διαπραγματεύονται σε μια δημόσια αγορά, σε ένα εγχώριο ή διεθνές χρηματιστήριο ή σε μια έξωχρηματιστηριακή αγορά

3. Ο επενδυτής δεν κατάθεσε, ούτε είναι σε διαδικασία κατάθεσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή ώστε να εκδώσει τίτλους σε μια δημόσια αγορά.
4. Η τελική, η οποιαδήποτε άλλη ενδιάμεση μητρική του επενδυτή έχει διαθέσει στο ευρύ κοινό ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ.

Η λογική εξήγηση της εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης για τις συγγενείς οντότητες βασίζεται στην υπόθεση ότι εφ' όσον ο επενδυτής έχει σημαντική επιρροή πάνω στη συγγενή, έχει και επίσης και ένα μερίδιο ευθύνης για την απόδοση της. Όταν ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής των οικονομικών καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή της ζημίες της συγγενής επιχείρησης, τότε αυτή η αναγνώριση εισοδήματος στη βάση μερισμάτων που εισπράττονται από τη συγγενή επιχείρηση δεν θεωρείται κατάλληλο μέτρο επιμέτρησης του εισοδήματος που κερδήθηκε, λόγω του ότι τα μερίσματα μπορεί να είναι δυσανάλογα με την απόδοση της συγγενής επιχείρησης. Το αποτέλεσμα από τη χρήση της εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης σ' αυτή τη περίπτωση είναι να μας παρέχει πιο ενημερωτική και κατατοπιστική πληροφόρηση για την καθαρή θέση και τα καθαρά εισοδήματα του επενδυτή.

3.7 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Τα μειονεκτήματα που προκύπτουν από τη μέθοδο της καθαρής θέσης είναι τα εξής

1. Στην κατάσταση των αποτελεσμάτων η μέθοδος της καθαρής θέσης αποκρύβει τα έσοδα και έξοδα της συνδεδεμένης.
2. Στον ισολογισμό έχουμε απόκρυψη των στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων της συγγενούς οντότητας. Αυτό συμβαίνει διότι λογιστικοποιείται το ποσοστό στο καθαρό αποτέλεσμα και το ποσοστό στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συγγενής επιχείρησης.

3.8 ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Ο επενδυτής διακόπτει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που παύει να έχει σημαντική επιρροή σε μια συγγενή επιχείρηση. Από την ημερομηνία εκείνη θα πρέπει να

αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39, εφόσον η συγγενής δεν γίνεται θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31.

Η λογιστική αξία της επένδυσης την ημερομηνία αυτή θα πρέπει να θεωρείται από εκεί και πέρα ως το κόστος της επένδυσης, κατά την αρχική επιμέτρηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.

3.9 ΜΕΡΙΔΙΟ ΟΜΙΛΟΥ ΣΕ ΜΙΑ ΣΥΓΓΕΝΗ

Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μια συγγενή επιχείρηση είναι το σύνολο των συμμετοχών που κατέχει η μητρική και οι θυγατρικές της σε εκείνη την επιχείρηση, εξαιρούνται οι συμμετοχές λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών. Όταν μια συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού που θα ληφθούν υπόψη στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, είναι εκείνα που θα αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, μετά τις οποιοσδήποτε προσαρμογές που πραγματοποιούνται για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών.

Τα κέρδη και οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές "προς τα άνω" και "προς τα κάτω" μεταξύ ενός επενδυτή και μίας συγγενής επιχείρησης, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή μόνο στο βαθμό του συμφέροντος μη σχετιζόμενων επενδυτών στη συγγενή οντότητα. Οι συναλλαγές "προς τα άνω" αποτελούνται από τις πωλήσεις στοιχείων ενεργητικού από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. Οι συναλλαγές "προς τα κάτω" αποτελούνται από πωλήσεις στοιχείων ενεργητικού από τον επενδυτή προς τη συγγενή επιχείρηση. Σε αυτές τις περιπτώσεις το μερίδιο του επενδυτή που προκύπτει από τα κέρδη ή τις ζημίες αυτών των συναλλαγών θα απαλείφεται.

3.10 ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28 μια επένδυση σε συγγενή οντότητα λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που ορίζεται ως συγγενής οντότητα. Κατά την απόκτηση της επένδυσης σε μία συγγενή επιχείρηση, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους απόκτησης της επένδυσης και του μεριδίου στο επενδυτή στη καθαρή δίκαιη αξία των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων,

υποχρεώσεων και πιθανών υποχρεώσεων της συγγενής επιχείρησης, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3. Επομένως:

- Η υπεραξία που αφορά μία συγγενή επιχείρηση συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση της εν λόγω υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν συμπεριλαμβάνεται στο καθορισμό του ποσοστού του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενής οντότητας.
- Οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή (δηλαδή επιπλέον ποσό από το ποσοστό του επενδυτή) στην καθαρή αξία των αναγνωρισμένων στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων και πιθανών υποχρεώσεων της συγγενούς που υπερβαίνουν το κόστος επένδυσης, εξαιρούνται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και συμπεριλαμβάνεται ως εισόδημα κατά τον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης για την περίοδο που αποκτάται η επένδυση.

Μετά την ημερομηνία απόκτησης, το μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς προσαρμόζεται καταλλήλως ώστε να ληφθούν υπόψη οι αποσβέσεις αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού βάσει των πραγματικών τους αξιών κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ομοίως, γίνονται και οι απαραίτητες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα μετά την απόκτηση κέρδη ή ζημίες της συγγενούς για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συγγενή επιχείρηση, τέτοιες απομείωσης είναι η υπεραξία ή άλλα υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού.

3.11 ΖΗΜΙΟΓΟΝΕΣ ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Εάν, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μια συγγενούς είναι ίσο ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, τότε ο επενδυτής σταματάει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιο του σε περαιτέρω ζημίες. Σε αυτές τις περιπτώσεις το συμφέρον στη συγγενή αποτελείται από:

- Τη λογιστική αξία της επένδυσης στη συγγενή σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Οποιαδήποτε μακροπρόθεσμα συμφέροντα, τα οποία αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του

οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπτό μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οντότητας στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να συμπεριλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές, μακροπρόθεσμα δάνεια ή άλλα εισπρακτέα ποσά, αλλά όχι εμπορικά εισπρακτέα ή πληρωτέα ή μακροπρόθεσμα εισπρακτέα ποσά για τα οποία υπάρχει μια ικανοποιητική εξασφάλιση.

Η ζημίες που αναγνωρίζονται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά προτεραιότητας. Όμως όταν το συμφέρον του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, γίνεται πρόβλεψη για επιπρόσθετες ζημίες μόνο εάν ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρέωση για λογαριασμό της συγγενούς. Εάν όμως στο μέλλον η συγγενή παρουσιάσει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει ξανά να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του σε αυτά τα κέρδη, μόνο όταν το μερίδιό του αυτό εξισωθεί με το μερίδιο των ζημιών που δεν έχουν αναγνωρισθεί.

Αφού εφαρμοστεί η μέθοδος της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανόμενης της αναγνώρισης ζημιών της συγγενούς, τότε ο επενδυτής εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.39 για να καθορίσει κατά πόσο είναι αναγκαίο να αναγνωρισθεί οποιαδήποτε επιπλέον ζημία απομείωσης στην επένδυση του στη συγγενή επιχείρηση. Επειδή η υπεραξία που συμπεριλαμβάνεται στην λογιστική αξία της επένδυσης σε μια συγγενή δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά, δεν υπόκειται και σε ξεχωριστό έλεγχο απομείωσης. Αντίθετα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 υπόκειται σε ξεχωριστό έλεγχο απομείωσης ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης σε μία συγγενή, συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό της (μεγαλύτερο της αξίας χρήσης ή της δίκαιας αξίας μείον τα κόστη πώλησης) με τη λογιστική αξία, αυτό γίνεται όταν το Δ.Λ.Π.39 υποδεικνύει ότι η επένδυση έχει απομειωθεί. Μια οντότητα για να προσδιορίσει την αξία χρήσης της επένδυσης, υπολογίζει:

- Το μερίδιο από την παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που θα δημιουργηθούν από τις δραστηριότητες της συγγενής και τις εισπράξεις από τη τελική διάθεση του προϊόντος.
- Την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική εκποίηση της.

Θα πρέπει να τονίσουμε ότι με τις κατάλληλες προϋποθέσεις, και οι δύο τρόποι μας δίνουν το ίδιο αποτέλεσμα.

3.12 ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ ΟΤΑΝ Η ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΤΗ ΣΥΓΓΕΝΗ ΚΑΤΕΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ

Όταν η επένδυση στη συγγενή κατέχεται από θυγατρική στην οποία υπάρχει συμφέρον μειοψηφίας, το συμφέρον μειοψηφίας που θα παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνει το συμφέρον μειοψηφίας της θυγατρικής στα αποτελέσματα και καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συγγενής οντότητας. Τότε παρουσιάζονται ως εξής:

- Το μικτό ποσοστό στα κέρδη πριν από τη φορολογία και τη φορολογία της συνδεδεμένης.
- Το μικτό ποσοστό στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συνδεδεμένης.
- Ξεχωριστή λογιστικοποίηση του συμφέροντος μειοψηφίας της θυγατρικής στα αποτελέσματα και στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συγγενούς οντότητας.

3.13 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28 πρέπει να γίνονται οι παρακάτω υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις:

- Η δίκαιη αξία των επενδύσεων συγγενείς για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές.
- Περιληπτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τις συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες θα περιλαμβάνονται τα συνολικά ποσά για τα στοιχεία του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και το κέρδος ή τη ζημία.
- Οι λόγοι για τους οποίους καταρρίπτεται η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί σημαντική επιρροή όταν κατέχει άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, ποσοστό χαμηλότερο του 20% των δικαιωμάτων ψήφων ή των δυνητικών δικαιωμάτων της εκδότριας, αλλά ωστόσο συμπεραίνεται ότι ασκεί σημαντική επιρροή.
- Οι λόγοι για τους οποίους καταρρίπτεται η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή όταν κατέχει άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, ποσοστό μεγαλύτερο του 20% των δικαιωμάτων ψήφων ή των δυνητικών δικαιωμάτων της εκδότριας, αλλά ωστόσο συμπεραίνεται ότι δεν ασκεί σημαντική επιρροή.

- Η ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς οντότητας όταν αυτές εφαρμόζουν τη μέθοδο της καθαρής θέσης και έχουν διαφορετική ημερομηνία αναφοράς ή διαφορετική περίοδο αναφοράς από αυτή του επενδυτή, καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικών ημερομηνιών αναφοράς ή περιόδου.
- Η φύση και η έκταση οποιονδήποτε σημαντικών περιορισμών στη δυνατότητα των συγγενών να μεταφέρουν κεφάλαια στον επενδυτή με τη μορφή μερισμάτων ή αποπληρωμής δανείων.
- Το μη αναγνωρισμένο ποσοστό στις ζημίες της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το ποσοστό των ζημιών της συγγενούς.
- Το γεγονός ότι μία συγγενής οντότητα δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Γνωστοποίηση περιληπτικών οικονομικών πληροφοριών που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.

Οι επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης θα πρέπει να ταξινομούνται ως στοιχεία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού, και θα πρέπει να γνωστοποιούν τα εξής:

- Το ποσοστό του επενδυτή στο κέρδος ή ζημία της συγγενούς οντότητας.
- Τη λογιστική αξία της επένδυσης στη συγγενή οντότητα.
- Το ποσοστό του επενδυτή σε οποιεσδήποτε δραστηριότητες της συγγενούς οντότητας που έχουν διακοπή.

3.14 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.28

Συγκρίνοντας την Ελληνική νομοθεσία και το Δ.Λ.Π.28 θα καταλάβουμε ότι δεν έχουν μεγάλες διαφορές μεταξύ τους. Μελετώντας προσεκτικά το άρθρο 106 του Ν.Κ 2190/1920 και το Δ.Λ.Π.28 συμπεραίνουμε τα εξής σημαντικά στοιχεία:

1. Η σημαντική επιρροή αναλύεται και στο Δ.Λ.Π.28 και στο Ν.Κ 2190/1920 με τις ίδιες προϋποθέσεις ότι αρκεί να κατέχουμε τουλάχιστον το 20% των Δικαιωμάτων Ψήφου

της εκδότριας. Όμως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28 σημαντική επιρροή έχουμε και με ένα από τους παρακάτω τρόπους:

- Αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο.
- Συμμετοχή στις διαδικασίες καθορισμού της πολιτικής.
- Συμμετοχή σε αποφάσεις κατανομής των μερισμάτων.
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας.
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού.
- Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης

2. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28 μέθοδος της καθαρής θέσης είναι μία λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση αρχικά καταχωρείται στο κόστος και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της επιχείρησης που επένδυσε, μετά την ημερομηνία αποκτήσεως. Το κέρδος ή η ζημία συμπεριλαμβάνει το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της οντότητας που έγινε η επένδυση. Αντίθετα με την Ελληνική νομοθεσία που ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται είτε αφαιρετικά, στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς, των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού, ενώ οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.
3. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να κλείνουν τη χρήση είτε στις 30 Ιουνίου είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Αντίθετα με το Δ.Λ.Π.28 επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από 3 μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης.

3.15 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Δ.Λ.Π.28

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Α και Β ΑΕ για το έτος που έληξε έχουν ως εξής:

Ισολογισμός 31/12/2011

	A	B
Μετοχικό κεφάλαιο	2000	1000
Αποθεματικά	3000	2000
Δάνεια		8000
	5000	11000
Υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού	2200	10000
Κόστος επένδυσης	1800	
Καθαρό κυκλοφορούν ενεργητικό	1000	1000

Κατάσταση αποτελεσμάτων για το έτος που έληξε 31/12/2011

Έσοδα	4000	20000
Κόστος πωλήσεων	3500	18900
Κέρδος από εργασίες	500	1100
Τόκοι		800
	500	300
Φορολογία	270	160
Κέρδος έτους	230	140

Η Α ΑΕ απέκτησε το 80% του μετοχικού κεφαλαίου της Β ΑΕ την 1/1/2008 όταν τα αποθεματικά της Β ήταν 500€.

Ετοιμάστε τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων του ομίλου ακολουθώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

ΛΥΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

Ισολογισμός ομίλου 31/12/2011

Καθαρά στοιχεία ενεργητικού	
Υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού	2200
Υπεραξία στην εξαγορά	

Επένδυση σε συνδεδεμένη	3000
Καθαρό κυκλοφορούν ενεργητικό	1000
	<u>6200</u>
Συνολικό επενδυμένο κεφάλαιο	
Μετοχικό κεφάλαιο	2000
Αποθεματικά	4200
Συμφέρον μετόχων	6200
Δάνεια	
	<u>6200</u>

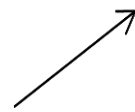
Κατάσταση αποτελεσμάτων 31/12/2011

Έσοδα	4000
Κόστος πωλήσεων	-3500
Κέρδος από εργασίες	<u>500</u>
Τόκοι	
Ποσοστά κέρδους πριν από τη φορολογία	240
	<u>740</u>
Φορολογία:	
(270+(80%*160))	398
Συμφέρον μειοψηφίας	
κέρδος αποδοτέο στους μετόχους	342

Υπολογισμοί:

Κόστος επένδυσης	1800
Ποσοστό κερδών μετά την εξαγορά	1200
	<u>3000</u>

Λογιστική αξία της επένδυσης



Αποθεματικά		Αποθεματικά	3000
Τελικό	4200	ποσοστό κερδών	
υπόλοιπο		μετά την εξαγορά	1200
		Σύνολο	<u>4200</u>

3.16 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ Δ.Λ.Π.28

Στόχος του προτύπου αυτού είναι να καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συνδεδεμένες εταιρείες εκτός από εκείνες που κατέχονται από οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, επενδυτικούς οργανισμούς και παρόμοιες οντότητες που αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39. Στο πρότυπο αυτό συχνά συναντάμε κάποιους ορισμούς που μας βοηθάνε στο να το μελετήσουμε ευκολότερα και να κατανοήσουμε καλύτερα τη λειτουργικότητα του, μερικοί από αυτούς τους ορισμούς είναι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, έλεγχος, θυγατρική, μητρική, κοινός έλεγχος, μέθοδος καθαρής θέσης, μέθοδος κόστους, ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις, σημαντική επιρροή και συνδεδεμένη οντότητα.

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών αποφάσεων της επιχείρησης στην οποία έγινε η επένδυση, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές. Σημαντική επιρροή έχει ένας επενδυτής όταν έχει στη κατοχή του άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20% η μεγαλύτερο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφων της εκδότριας, εκτός και αν αποδειχθεί το αντίθετο. Ακόμα σημαντική επιρροή λέμε ότι έχει όταν ισχύουν και τα παρακάτω, αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο, συμμετοχή στις διαδικασίες καθορισμού της πολιτικής, συμμετοχή σε αποφάσεις κατανομής των μερισμάτων, σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας, ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού και παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, η απεικόνιση των επενδύσεων σε μία συγγενή επιχείρηση θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Σύμφωνα με αυτή, η επένδυση αρχικά καταχωρείται στο κόστος και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της επιχείρησης που επένδυσε, μετά την ημερομηνία εξαγοράς της επιχείρησης. Κατά την απόκτηση της επένδυσης τα μερίσματα του επενδυτή αυξομειώνουν την λογιστική αξία της επένδυσης. Επίσης αυξομειώσεις μπορεί να γίνονται λόγω μεταβολών στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή. Η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν εφαρμόζεται όταν η επένδυση ταξινομείται ως "κατεχόμενη

για πώληση" σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5 και όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση που αναφέρθηκε στο Δ.Λ.Π. 27 που επιτρέπει σε μία μητρική που έχει επενδύσει σε μία συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή. Αν οι ημερομηνίες είναι διαφορετικές τότε γίνονται αναπροσαρμογές. Πάντως σε κάθε περίπτωση η διαφορά αναφοράς δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες.

Όπως και κάθε μέθοδος, έτσι και η μέθοδος της καθαρής θέσης έχει και αυτή μειονεκτήματα. Τα μειονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι ότι στην κατάσταση των αποτελεσμάτων η μέθοδος της καθαρής θέσης αποκρύβει τα έσοδα και έξοδα της συνδεδεμένης και ότι στον ισολογισμό έχουμε απόκρυψη των στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων της συγγενούς οντότητας. Τέλος η μέθοδος της καθαρής θέσης διακόπτεται όταν ο επενδυτής παύει να έχει σημαντική επιρροή στην συγγενή οντότητα.

Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μια συγγενή επιχείρηση είναι το σύνολο των συμμετοχών που κατέχει η μητρική και οι θυγατρικές της σε εκείνη την επιχείρηση. Τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού που θα ληφθούν υπόψη στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, είναι εκείνα που θα αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς. Τα κέρδη και οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές "προς τα άνω" και "προς τα κάτω" μεταξύ ενός επενδυτή και μίας συγγενής επιχείρησης, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή μόνο στο βαθμό του συμφέροντος μη σχετιζόμενων επενδυτών στη συγγενή οντότητα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28 κατά την απόκτηση της επένδυσης σε μία συγγενή επιχείρηση, οποιαδήποτε υπεραξία εμφανιστεί αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μια συγγενούς είναι ίσο ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, τότε ο επενδυτής σταματάει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιο του σε περαιτέρω ζημίες. Η ζημίες που αναγνωρίζονται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται και στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά προτεραιότητας. Όμως όταν το συμφέρον του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, γίνεται πρόβλεψη για επιπρόσθετες ζημίες μόνο εάν ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρέωση για λογαριασμό της συγγενούς. Αφού εφαρμοστεί η μέθοδος της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανόμενης της αναγνώρισης ζημιών της συγγενούς,

τότε ο επενδυτής εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.39 για να καθορίσει κατά πόσο είναι αναγκαίο να αναγνωρισθεί οποιαδήποτε επιπλέον ζημία απομείωσης στην επένδυση του στη συγγενή επιχείρηση. Όταν όμως το Δ.Λ.Π.39 υποδεικνύει ότι η επένδυση έχει απομειωθεί τότε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 υπόκειται σε ξεχωριστό έλεγχο απομείωσης ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης σε μία συγγενή, συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό της, με τη λογιστική αξία.

Όταν υπάρχει συμφέρον μειοψηφίας, το συμφέρον μειοψηφίας που θα παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνει το συμφέρον μειοψηφίας της θυγατρικής στα αποτελέσματα και καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συγγενής οντότητας. Τότε το μικτό ποσοστό θα εμφανίζεται στα κέρδη πριν από τη φορολογία και τη φορολογία της συνδεδεμένης αλλά και στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συνδεδεμένης, ακόμα θα υπάρχει και ξεχωριστή λογιστικοποίηση του συμφέροντος μειοψηφίας της θυγατρικής στα αποτελέσματα και στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της συγγενούς οντότητας.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28 θα πρέπει να γίνονται κάποιες υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις από την επενδύουσα, παρακάτω θα δούμε μερικές από τις σημαντικότερες: Θα πρέπει να γνωστοποιεί περιληπτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τις συγγενείς επιχειρήσεις, τους λόγους για τους οποίους υπάρχει σημαντική επιρροή ή όχι, το μη αναγνωρισμένο ποσοστό στις ζημίες της συγγενούς, το γεγονός ότι μία συγγενής οντότητα δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, γνωστοποίηση περιληπτικών οικονομικών πληροφοριών που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, ακόμα θα πρέπει να γνωστοποιείται το ποσοστό του επενδυτή στο κέρδος ή ζημία της συγγενούς οντότητας, η λογιστική αξία της επένδυσης στη συγγενή οντότητα και το ποσοστό του επενδυτή σε οποιεσδήποτε δραστηριότητες της συγγενούς οντότητας που έχουν διακοπή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης.

Τέλος συγκρίνοντας την Ελληνική νομοθεσία με το Δ.Λ.Π.28 θα καταλάβουμε ότι υπάρχουν πολλές ομοιότητες εκτός από κάποιες περιπτώσεις. Τέτοιες περιπτώσεις είναι ότι η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει ως σημαντική επιρροή μόνο όταν κάποιος κατέχει το 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, ακόμα σύμφωνα με το ΚΒΣ οι ελληνικές επιχειρήσεις πρέπει να κλείνουν τη χρήση τους είτε στις 30 Ιουνίου είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου και ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης,

εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται είτε αφαιρετικά, στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς, των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού, ενώ οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα. Αυτές οι διαφορές δεν μπορούν να προκαλέσουν προβλήματα στην επιχείρηση αν αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τα διεθνές λογιστικά πρότυπα, απεναντίας οι πολλές ομοιότητες που υπάρχουν στο Δ.Λ.Π.28 και στα Ελληνικά πρότυπα εγγυούνται μια εύκολη αφομοίωση του άρθρου 28 των διεθνών λογιστικών προτύπων στις Ελληνικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Δ.Λ.Π.30 "ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ"

4.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ Δ.Λ.Π.30

Τα τελευταία χρόνια είχαμε ραγδαία εξέλιξη ως προς τις τεχνικές που χρησιμοποιούνταν από τις επιχειρήσεις για την επιμέτρηση και τη διαχείριση των εκθέσεων τους σε κίνδυνους, οι οποίοι προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά εργαλεία. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να έχουν καθιερωθεί καινούργιες έννοιες και διαδικασίες για τη διαχείριση του κινδύνου.

Το αποτέλεσμα των νέων εξελίξεων ήταν το 1998 οι παράγραφοι 24 και 25 του Δ.Λ.Π.30 να τροποποιηθούν, με αποτέλεσμα να αντικαθιστούν οι παραπομπές στο Δ.Λ.Π.25, "λογιστική επενδύσεων", με παραπομπές στο Δ.Λ.Π.39, "χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση". Το 1999, οι παράγραφοι 26, 27, 50 και 51 του Δ.Λ.Π.30 τροποποιήθηκαν, με αποτέλεσμα να αντικαθιστούν οι παραπομπές στο Δ.Λ.Π.10, "ενδεχόμενα και γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού" με παραπομπές στο Δ.Λ.Π.37, Προβλέψεις, "ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις" και προσαρμόζουν την ορολογία που χρησιμοποιείται, σε αυτή του Δ.Λ.Π.37.

Οι πολλές ραγδαίες εξελίξεις όμως είχαν σαν τελικό αποτέλεσμα το Δ.Λ.Π. 30 να αντικατασταθεί πλέον από το ΔΠΧΑ 7 σύμφωνα με το κανονισμό 108/2006. Αυτό το αναμορφωμένο διεθνές λογιστικό πρότυπο αντικαθιστά το πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το συμβούλιο το 1990 και παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή του που υιοθετήθηκε από το 1991 και μετά. Δεν έχουν γίνει πολλές ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό

εγκεκριμένο κείμενο. Μερικές ορολογίες έχουν αλλάξει για να ευθυγραμμιστούν με τις τρέχουσες πρακτικές της ΕΔΛΠ.

4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ7

Σκοπός του ΔΠΧΑ7 είναι να υποχρεώσει τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στοιχεία στις οικονομικές τους καταστάσεις που θα επιτρέπουν τους χρήστες να αξιολογούν:

1. Τη σημασία και τη σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και απόδοση της οικονομικής οντότητας.
2. Τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την διάρκεια της περιόδου και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και το πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Οι αρχές του προτύπου αυτού συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, των Δ.Λ.Π.32 και Δ.Λ.Π.39.

Το ΔΠΧΑ7 πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

- Εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 και το Δ.Λ.Π.31. Όμως, υπάρχουν και ορισμένες περιπτώσεις, Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 ή το Δ.Λ.Π.31 να επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας το Δ.Λ.Π.39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις γνωστοποιήσεις του, Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 ή του Δ.Λ.Π.31, επιπλέον εκείνων του παρόντος προτύπου. Επίσης το παρόν πρότυπο πρέπει να χρησιμοποιείται για όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγα ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του Δ.Λ.Π.32.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών που προκύπτουν σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.19.
- Συμβόλαια για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Αυτή η εξαίρεση εφαρμόζεται μόνο από τον εξαγοραστή.

- Ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως αυτά ορίζονται από το ΔΠΧΑ 4. Όμως το ΔΠΧΑ 7 εφαρμόζεται σε παράγωγα τα οποία είναι ένθετα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εάν το Δ.Λ.Π.39 απαιτεί ξεχωριστή λογιστική αντιμετώπιση.
- Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και υποχρεώσεις που δεσμεύονται στο πλαίσιο πληρωμών που αφορούν τις πληρωμές σε σχέση με την αξία των μετοχών, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2. Με τη διαφορά ότι το παρόν πρότυπο ισχύει για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39.

Το ΔΠΧΑ7 εφαρμόζεται τόσο σε αναγνωρισμένα όσο και σε μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα ανήκουν τα περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39. Στα μη-αναγνωρισμένα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39. Ακόμα το ΔΠΧΑ7 εφαρμόζεται σε συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39.

4.3 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΔΠΧΑ7

Παρακάτω θα μελετήσουμε τους βασικότερους ορισμούς που συναντάμε στο ΔΠΧΑ7:

- **Άλλος κίνδυνος τιμής:** είναι ο κίνδυνος της διακύμανσης στη δίκαιη αξία ή τις μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών στις αγοραίες τιμές, είτε οι εν λόγω μεταβολές προκαλούνται από παράγοντες που σχετίζονται ειδικά με το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή τον εκδότη του, είτε από παράγοντες που επηρεάζουν παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα που είναι αντικείμενα εμπορίας στην αγορά.
- **Αποαναγνώριση:** είναι η απόσυρση ενός αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τον ισολογισμό μίας οντότητας.
- **Αντισταθμιστικό εργαλείο:** είναι ένα υποδειγμένο παράγωγο ή ένα υποδειγμένο μη παράγωγο περιουσιακών στοιχείων ή μη παραγωγή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, όπου η δίκαιη αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένονται να αντισταθμίσουν τις μεταβολές στη δίκαιη αξία ή της ταμειακής ροής.
- **Δάνεια εισπρακτέα:** είναι μη παράγωγα περιουσιακών στοιχείων με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές που δεν είναι εισηγμένα σε μια αγορά.

- **Δάνεια πληρωτέα:** είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εκτός από βραχυπρόθεσμα εμπορικά πληρωτέα ποσά τα οποία είναι μέσα στους όρους πίστωσης.
- **Δίκαιη αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διευθετηθεί.
- **Εργαλείο ιδίων κεφαλαίων:** είναι οποιοδήποτε συμβόλαιο το οποίο μαρτυρεί υπολειμματικό συμφέρον στα στοιχεία ενεργητικού μιας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.
- **Κίνδυνος αγοράς:** είναι ο κίνδυνος διακύμανσης της δίκαιης αξίας ή των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως αποτέλεσμα μεταβολών των αγοραίων τιμών. Οι κίνδυνοι αγοράς είναι τρεις, ο νομισματικός, των επιτοκίων και ο κίνδυνος τιμής.
- **Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου:** είναι η μέθοδος υπολογισμού του χρεολυμένου κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης και της κατανομής των τόκων στη σχετική περίοδο.
- **Πιστωτικός κίνδυνος:** είναι ο κίνδυνος στην περίπτωση που το ένα μέρος μιας συμφωνίας που αφορά ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν εκπλήρωσε τη δέσμευσή του, και κατά συνέπεια προκαλεί οικονομική ζημία στο άλλο μέρος.
- **Χρηματοοικονομικό εργαλείο ή μέσο:** είναι οποιοδήποτε συμβόλαιο το οποίο δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού για μια οντότητα, και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων για μια άλλη οντότητα.

4.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕ- ΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Στις περιπτώσεις που το παρόν πρότυπο απαιτεί γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, τότε η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες είναι κατάλληλες για τη φύση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται και οι οποίες λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών μέσων. Η οικονομική οντότητα παρέχει επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία με τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.

Οι πιο πάνω κατηγορίες γνωστοποιήσεων, οι οποίες καθορίζονται από την οικονομική οντότητα, είναι διακριτές από τις κατηγορίες των χρηματοοικονομικών μέσων που

καθορίζονται από το Δ.Λ.Π.39. Στο καθορισμό των διαφορετικών κατηγοριών χρηματοοικονομικών μέσων θα πρέπει η οντότητα να διαχωρίζει τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία επιμετρούνται σε χρεολυμένο κόστος από αυτά που επιμετρούνται σε δίκαιη αξία, και να κατηγοριοποιεί εκείνα τα μέσα που δεν εμπίπτουν στο πρότυπο αυτό.

Η οντότητα θα πρέπει να αποφασίζει, αφού λάβει υπόψη τις δικές τις συνθήκες, το βαθμό λεπτομέρειας που θα γνωστοποιεί για να συμμορφώνεται με το ΔΠΧΑ7, πόση έμφαση θα δίνει στις διαφορές των προτύπων και πως θα συγκεντρώνει της πληροφορίες έτσι ώστε να δίνει την ολική εικόνα χωρίς να συγχωνεύει πληροφορίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά. Επίσης είναι αναγκαίο να ετοιμαστεί ένα ισοζύγιο μεταξύ της υπερφόρτωσης των χρηματοοικονομικών μέσων με υπερβολική λεπτομέρεια, που μπορεί να μη βοηθήσει τους χρήστες των καταστάσεων λόγω της υπερβολική άθροισης.

Τέλος η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί όλες τις πληροφορίες που υποβοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τη σπουδαιότητα των χρηματοοικονομικών μέσων για τη χρηματοοικονομική της θέση και απόδοση.

4.5 ΟΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΠΧΑ7

Στον ισολογισμό συναντάμε τις κατηγορίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι παραπάνω κατηγορίες θα πρέπει να γνωστοποιούν τις λογιστικές αξίες , όπως αυτές ορίζονται από το Δ.Λ.Π.39, είτε στο κύριο μέρος του ισολογισμού, είτε στο προσάρτημα του. Οι γνωστοποιήσεις θα εμφανίζονται ως εξής:

1. Τα περιουσιακά στοιχεία στην δίκαιη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά, αυτά που προσδιορίστηκαν στην εύλογη αξία κατά την αρχική τους αναγνώριση και αυτά που ταξινομήθηκαν ως προς εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
2. Επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους.
3. Δάνεια και απαιτήσεις.
4. Περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση.
5. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην δίκαιη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας ξεχωριστά, όσες προσδιορίστηκαν στην εύλογη αξία κατά την αρχική

τους αναγνώριση και αυτές που ταξινομήθηκαν ως προς εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.

6. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρούνται σε αποσβεσμένο κόστος.

Εάν η οντότητα έχει ορίσει ότι ένα δάνειο ή μία απαίτηση έχει επιμετρηθεί στη δίκαιη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, τότε θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο του δανείου ή της απαίτησης κατά την ημερομηνία αναφοράς.
2. Το ποσό κατά το οποίο τα παρόμοια πιστωτικά παράγωγα μειώνουν τη μέγιστη έκθεση στο πιστωτικό κίνδυνο
3. Το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς όσο και συσσωρευτικά, στην δίκαιη αξία του δανείου ή της απαίτησης που αποδίδονται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου που περιέχει περιουσιακό στοιχείο και καθορίζεται, είτε ως το ποσό της μεταβολής στην δίκαιη αξία η οποία δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς, είτε χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οντότητα τη θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στη δίκαιη αξία που αποδίδεται σε μεταβολές πιστωτικού κινδύνου του περιουσιακού στοιχείου.
4. Το ποσό της μεταβολής στη δίκαιη αξία οποιουδήποτε παρόμοιου πιστωτικού παραγωγού ή παρόμοιων μέσων που σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου και συσσωρευτικά από τότε που προσδιορίστηκε το δάνειο ή η απαίτηση.

Τώρα, εάν μια οντότητα προσδιόρισε μια υποχρέωση στη δίκαιη της αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39, τότε γνωστοποιεί:

1. Το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς όσο και συσσωρευτικά, στην δίκαιη αξία της υποχρέωσης που αποδίδονται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου που περιέχει η υποχρέωση και καθορίζεται, είτε ως το ποσό της μεταβολής στην δίκαιη αξία η οποία δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς, είτε χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οντότητα τη θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στη δίκαιη αξία που αποδίδεται σε μεταβολές πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης.
2. Τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και του ποσού που η οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει κατά τη λήξη της.

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τις μεθόδους που χρησιμοποίησε για να συμμορφωθεί στους όρους των προτύπων και αν θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί προκειμένου να συμμορφωθεί δεν αντιπροσωπεύει τη μεταβολή της δίκαιης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης που οφείλονται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, καθώς και τους λόγους για το συμπέρασμα αυτό και τους σχετικούς παράγοντες που θεωρεί συναφείς.

Αναταξινόμηση έχουμε όταν μία οντότητα αναταξινομήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο επιμετρούμενο σε κόστος ή αποσβεσμένο κόστος, αντί σε δίκαιη αξία ή σε δίκαιη αξία, αντί σε κόστος ή αποσβεσμένο κόστος. Η οντότητα σε αυτή τη περίπτωση θα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που έχει αναταξινομηθεί εντός ή εκτός κάθε κατηγορίας, και το λόγο για τον οποίο έγινε η αναταξινόμηση.

Παύση αναγνώρισης έχουμε όταν η οντότητα έχει μεταβιβάσει τα στοιχεία ενεργητικού με τέτοιο τρόπο που ένα μέρος ή ολόκληρα τα στοιχεία ενεργητικού δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης. Για κάθε κατηγορία τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

1. Τη φύση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού.
2. Τη φύση των κινδύνων και των ωφελειών της ιδιοκτησίας τους, στους οποίους παραμένει εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα
3. Όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία, τις λογιστικές αξίες των στοιχείων ενεργητικού και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων.
4. Όταν οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού στο βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμιξής της, τη συνολική λογιστική αξία των αρχικών στοιχείων ενεργητικού, την αξία των στοιχείων που η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει, καθώς και την λογιστική αξία των συνδεδεμένων υποχρεώσεων.

Κατά την εξασφάλιση η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. την λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού που έχουν ενεχυριαστεί ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή μελλοντικές υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων και τον ποσών που έχουν αναταξινομηθεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
2. Τους όρους και τις προϋποθέσεις σχετικά με την υποθήκη τους.

Όταν η οντότητα έχει λάβει την άδεια που της επιτρέπει να πωλήσει ή να επαναενεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη τότε θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Τη δίκαιη αξία της εξασφάλισης.
2. Τη δίκαια αξία οποιασδήποτε εξασφάλισης και αν έχει δέσμευση για να την επιστρέψει.
3. Τους όρους και τις προϋποθέσεις που σχετίζονται με την εξασφάλιση της.

Όταν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού απομειωθεί λόγω πιστωτικών ζημιών και η οντότητα καταχωρεί την απομείωση σε ξεχωριστό λογαριασμό, αντί να μειώσει απευθείας τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, τότε γνωστοποιεί συμφωνία των μεταβολών στον υπόψη λογαριασμό κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε κατηγορία στοιχείου ενεργητικού. Ακόμα εάν η οντότητα έχει εκδώσει ένα μέσο που περιλαμβάνει τόσο μια υποχρέωση όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλεξαρτώνται, τότε θα πρέπει να γνωστοποιεί την ύπαρξη των εν λόγω χαρακτηριστικών.

Τέλος για τα αναγνωρισμένα πληρωτέα δάνεια κατά την ημερομηνία αναφοράς θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Λεπτομέρειες σχετικά με τις αθετήσεις στο κεφάλαιο, στους τόκους, στο χρεολυτικό κεφάλαιο, ή στους όρους αποπληρωμής κατά τη διάρκεια της περιόδου.
2. Τη λογιστική αξία των πληρωτέων δανείων που βρίσκονται σε αθέτηση, κατά την ημερομηνία αναφοράς.
3. Κατά πόσο η αθέτηση αποκαταστάθηκε, ή αν οι όροι των πληρωτέων δανείων έχουν επαναδιαπραγματευθεί πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Εάν, κατά τη διάρκεια της περιόδου, υπήρξαν παραβάσεις διαφορετικές από τις παραπάνω, τότε η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τις παραπάνω πληροφορίες, εάν οι παραβάσεις αυτές επέτρεψαν στο δανειστή να απαιτήσει επιταχυνόμενη αποπληρωμή.

4.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΠΧΑ7

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα πιο κάτω στοιχεία εισοδημάτων, εξόδων, κερδών ή ζημιών είτε στο κύριο μέρος των οικονομικών καταστάσεων είτε στο προσάρτημα:

1. Καθαρά κέρδη ή ζημίες σε:
 - Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεων στη δίκαιη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά εκείνα που αφορούν στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις που ορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση από εκείνα που κατατάχθηκαν ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
 - Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, εμφανίζοντας χωριστά τα κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια για την περίοδο από τα κέρδη ή ζημίες που έπαυσαν να αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια και αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα για την περίοδο.
 - Επενδύσεις που κρατούνται μέχρι τη λήξη τους.
 - Δάνεια και απαιτήσεις.
 - Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος.
2. Συνολικά έσοδα και έξοδα από τόκους για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στη δίκαιη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
3. Έσοδα και έξοδα από αμοιβές που προέρχονται από τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στη δίκαιη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και από καταπιστεύματα και παρόμοιες δραστηριότητες που καταλήγουν στην κατοχή ή επένδυση στοιχείων ενεργητικού εκ μέρους ιδιωτών, καταπιστευμάτων, προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών και άλλων ιδρυμάτων.
4. Έσοδα από τόκους απομειωμένων χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού.
5. Το ποσό οποιασδήποτε ζημίας λόγω απομείωσης για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού.

4.7 ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.1, η οντότητα γνωστοποιεί, στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, την βάση της επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκε για την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για τις άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν χρησιμοποιηθεί και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί χωριστά τα ακόλουθα για κάθε είδος αντιστάθμισης που περιγράφεται στο Δ.Λ.Π.39:

- Περιγραφή των διαφόρων ειδών αντιστάθμισης.
- Περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν καθορισθεί ως αντισταθμιστικά μέσα και των δίκαιων αξιών τους την ημερομηνία αναφοράς.
- Τη φύση των αντισταθμιζόμενων κινδύνων.

Για τις αντισταθμίσεις των ταμιακών ροών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

1. Τις περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν οι ταμιακές ροές και πότε αναμένεται να επηρεάσουν το κέρδος ή τη ζημία.
2. Περιγραφή των αναμενόμενων συναλλαγών για τις οποίες είχε χρησιμοποιήσει παλαιότερα λογιστική αντιστάθμισης, και οι οποίες δεν αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθούν πλέον.
3. Το ποσό που αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της περιόδου.
4. Το ποσό που μεταφέρθηκε από τα ίδια κεφάλαια και περιλήφθηκε στα αποτελέσματα για την περίοδο, εμφανίζοντας το ποσό που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε συνοπτικό στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.
5. Το ποσό που μεταφέρθηκε από τα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο και περιλήφθηκε στο αρχικό κόστος ή άλλη λογιστική αξία ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, των οποίων η απόκτηση ή πραγματοποίηση ήταν μια αντισταθμιζόμενη πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά:

1. Κέρδη ή ζημίες, σε αντισταθμίσεις εύλογης αξίας επί του μέσου αντιστάθμισης και επί του σχετικού αντισταθμιζόμενου στοιχείου που συνδέεται με τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο.
2. Την αναποτελεσματικότητα που αναγνωρίζεται στα κέρδη ή ζημίες η οποία οφείλεται σε αντισταθμίσεις ταμιακών ροών.
3. Την αναποτελεσματικότητα που αναγνωρίζεται στα κέρδη ή της ζημίες, η οποία οφείλεται σε αντισταθμίσεις καθαρών επενδύσεων σε εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό.

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων, τη δίκαιη αξία των εν λόγω στοιχείων με τέτοιο τρόπο που να επιτρέπεται η σύγκριση της δίκαιης αξίας με τη λογιστική αξίας. Κατά τη γνωστοποίηση των δίκαιων αξιών η οντότητα πρέπει να ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις

χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε κατηγορίες, τις οποίες συμψηφίζει μόνον στο βαθμό που οι λογιστικές τους αξίες συμψηφίζονται στον ισολογισμό. Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Τις μεθόδους και, όταν χρησιμοποιείται μια τεχνική αποτίμησης, τις παραδοχές που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των δίκαιων αξιών για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.
2. Αν οι δίκαιες αξίες προσδιορίζονται, εξολοκλήρου ή τμηματικά, απευθείας από δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής ενεργού αγοράς ή αν εκτιμώνται με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης
3. Αν οι δίκαιες αξίες που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις προσδιορίζονται εξολοκλήρου ή τμηματικά με τεχνική αποτίμησης που βασίζεται σε παραδοχές που δεν υποστηρίζονται από τιμές που προέρχονται από αγοραίες συναλλαγές που αφορούν το ίδιο μέσο και χωρίς να λαμβάνονται υπόψη διαθέσιμες πληροφορίες από τις αγορές. Αν η αντικατάσταση οποιασδήποτε τέτοιας παραδοχής με λογικά πιθανή εναλλακτική παραδοχή θα κατέληγε σε σημαντικά διαφορετική δίκαιη αξία, η οικονομική οντότητα δηλώνει το γεγονός αυτό καθώς και τον αντίκτυπο των μεταβολών αυτών. Για τον σκοπό αυτόν, η σημαντικότητα κρίνεται σε σχέση με τα αποτελέσματα και το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων ή, όταν οι μεταβολές στην δίκαιη αξία αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων.
4. Αν ισχύει η παραπάνω περίπτωση, το συνολικό ποσό της μεταβολής της δίκαιης αξίας που εκτιμήθηκε με τη χρήση της τεχνικής της αποτίμησης, το ποσό το οποίο αναγνωρίζεται στα κέρδη ή της ζημίες κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οντότητα καθορίζει την δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης. Ωστόσο, η καλύτερη απόδειξη της δίκαιης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι η τιμή συναλλαγής, εκτός εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στο Δ.Λ.Π.39. Ως επακόλουθο μπορεί να υπάρξει διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας στην αρχική αναγνώριση και του ποσού που θα προσδιοριζόταν την ημερομηνία εκείνη με βάση την τεχνική αποτίμησης. Εάν υπάρχει τέτοια διαφορά, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου:

1. Τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζει για την αναγνώριση της εν λόγω διαφοράς στα κέρδη ή της ζημίες ώστε να αντικατοπτρίζεται η μεταβολή στους παράγοντες που θα λάβουν υπόψη τους οι συμμετέχοντες για τον καθορισμό της.
5. Την συνολική διαφορά που δεν έχει ακόμη αναγνωρισθεί στο κέρδος ή τη ζημία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και μια συμφωνία των υπολοίπων της εν λόγω διαφοράς.

Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις στην εύλογη αξία:

- Όταν η λογιστική αξία είναι μία λογική προσέγγιση της δίκαιης αξίας.
- Για μια επένδυση σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν δημοσιευμένες χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά, ή σε παράγωγα συνδεδεμένα με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, η οποία επιμετράτε στο κόστος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 διότι η δίκαιη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
- Για ένα συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα στοιχείο προαιρετικής συμμετοχής όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 4, εάν η δίκαιη αξία του στοιχείου αυτού δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Στις δύο τελευταίες περιπτώσεις που περιγράφονται παραπάνω, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί πληροφορίες προκειμένου να βοηθάει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να βγάλουν τα δικά τους συμπεράσματα ως προς το μέγεθος των πιθανών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των υπόψη χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και της δίκαιης αξίας τους, όπως:

1. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες για την δίκαιη αξία δεν έχουν γνωστοποιηθεί για τα υπόψη μέσα λόγω του ότι η δίκαιη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
2. Μία περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων, τη λογιστική τους αξία και επεξήγηση του λόγου για τον οποίο η δίκαιη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
3. Πληροφορίες σχετικά με την αγορά που διατίθενται τα χρηματοοικονομικά μέσα.
4. Πληροφορίες ως προς το εάν και με ποιον τρόπο προτίθεται η οικονομική οντότητα να εκποιήσει τα χρηματοοικονομικά μέσα.
5. Ένα σε περίπτωση παύσης αναγνώρισης χρηματοοικονομικών μέσων των οποίων η δίκαιη αξία δεν μπορούσε παλαιότερα να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, το γεγονός αυτό,

τη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης και το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε.

4.8 ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα είναι εκτεθειμένη κατά την ημερομηνία αναφοράς

Έχουμε τις ποιοτικές γνωστοποιήσεις, που αφορούν κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από τα χρηματοοικονομικά μέσα, τότε η οντότητα γνωστοποιεί:

1. Τις εκθέσεις σε κίνδυνο και πως αυτές προκύπτουν.
2. Τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου και τις μεθόδους επιμέτρησης του κινδύνου.
3. Οποιοσδήποτε αλλαγές για τα παραπάνω στοιχεία από την προηγούμενη περίοδο.

Ακόμα έχουμε και τις ποσοτικές πληροφορίες, που η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε είδος κινδύνου που προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά μέσα:

- Περιληπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεση της στον εν λόγω κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η γνωστοποίηση αυτή βασίζεται στην πληροφόρηση που παρέχεται εσωτερικώς στα βασικά διευθυντικά στελέχη.
- Τις γνωστοποιήσεις που αφορούν πιστωτικούς κινδύνους, κινδύνους ρευστότητας και κινδύνους αγοράς, εκτός αν ο κίνδυνος δεν είναι σημαντικός όπως ορίζει το Δ.Λ.Π.1
- Τις συγκεντρώσεις κινδύνων αν εν προκύπτουν ξεκάθαρα από τα παραπάνω στοιχεία που αναφέρθηκαν

Εάν οι ποσοτικές πληροφορίες που γνωστοποιούνται κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν είναι αντιπροσωπευτικές της έκθεσης της οντότητας σε κίνδυνο κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οντότητα θα πρέπει να δίνει περαιτέρω πληροφορίες που θα είναι αντιπροσωπευτικές.

Οι συγκεντρώσεις κινδύνου προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά και επηρεάζονται με τον ίδιο τρόπο από τις μεταβολές σε

οικονομικές ή άλλες συνθήκες προσδιορισμός. Η γνωστοποίηση για συγκεντρώσεις κινδύνου πρέπει να συμπεριλαμβάνουν τα εξής:

- Μια περιγραφή για το πώς η διεύθυνση καθορίζει τη συγκέντρωση κινδύνου.
- Μια περιγραφή του κοινού χαρακτηριστικού που χαρακτηρίζει κάθε συγκέντρωση.
- Το ποσό της έκθεσης σε κίνδυνο που σχετίζεται με όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν το εν λόγω κοινό χαρακτηριστικό.

4.9 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ

Πιστωτικός κίνδυνος, είναι ο κίνδυνος που διατρέχει μια επιχείρηση ή ένας οργανισμός να μην εισπράξει έγκαιρα τις απαιτήσεις του ή ακόμα, σε μερικές περιπτώσεις, να μην τις εισπράξει ποτέ. Ο κίνδυνος αυτός δημιουργείται όταν η πιστοληπτική ικανότητα της χρηματοδοτούμενης επιχείρησης είναι χαμηλή, και άρα ευάλωτη ακόμη και από ασήμαντες μεταβολές του οικονομικού περιβάλλοντος. Έτσι, ενδεχόμενες αλλαγές στο μικροοικονομικό ή και μακροοικονομικό περιβάλλον μπορεί εύκολα να οδηγήσουν τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις σε αδυναμία αποπληρωμής των υποχρεώσεών τους.

Το συνηθέστερο πρόβλημα που δημιουργείται από το πιστωτικό κίνδυνο στις επιχειρήσεις είναι ο περιορισμός της ρευστότητάς τους, ενώ σε άλλες περιπτώσεις το αποτέλεσμα είναι η μείωση της πιστοληπτικής τους ικανότητας και μοιραία η πτώχευση τους. Ακόμα άλλη μια παρενέργεια είναι η αναζήτηση έκτακτης χρηματοδότησης είτε η ανάγκη διατήρησης υψηλών αποθεματικών, καθώς οι επιχειρήσεις αυτές, λόγω μειωμένων ταμειακών ροών, αδυνατούν να καλύψουν τις υποχρεώσεις τους. Ακόμα πολλές επιχειρήσεις αναγκάζονται να αναστείλουν τακτικούς ή και στρατηγικούς στόχους, είτε να χάσουν το όποιο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα διαθέτουν, εφόσον η έλλειψη μετρητών δεν επιτρέπει την άμεση υλοποίηση των σχεδίων τους.

Επίσης ο πιστωτικός κίνδυνος μπορεί να επηρεάσει την κεφαλαιακή επάρκεια ακόμα και των χρηματοπιστωτικών οργανισμών, παρ' όλες τις εγγυήσεις που λαμβάνουν για κάθε παρεχόμενο προϊόν χρηματοδότησης. Ο πιστωτικός κίνδυνος είναι αυξημένος στις περιπτώσεις αυτές τόσο λόγω του πλήθους των παρεχομένων υπηρεσιών και προϊόντων, όσο και της διαφορετικότητας των πελατών στους οποίους απευθύνονται οι οργανισμοί αυτοί. Για τους λόγους αυτούς, ειδικά για τους τραπεζικούς οργανισμούς, ο πιστωτικός κίνδυνος θα

πρέπει να μετριέται με την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια, έτσι ώστε η τράπεζα να δεσμεύει τα λιγότερα δυνατά κεφάλαια για την κάλυψη τυχόν επισφαλειών.

Η οντότητα για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Το ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει κατά το καλύτερο τρόπο τη μέγιστη έκθεση της σε πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή άλλες πιστωτικές αναβαθμίσεις.
2. Αναφορικά με το ποσό από τη παραπάνω γνωστοποίηση, μια περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί καθώς και των άλλων αναβαθμίσεων.
3. Πληροφορίες σχετικά με την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που δεν είναι ούτε ληξιπρόθεσμα ούτε απομειωμένα.
4. Τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που είναι ληξιπρόθεσμα η απομειωμένα και τα οποία έχουν αποτελέσει αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης.

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει κατά το καλύτερο τρόπο τη μέγιστη έκθεση της σε πιστωτικό κίνδυνο. Για ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού συνήθως είναι η μεικτή λογιστική αξία μείον οποιαδήποτε ποσά τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.32 και οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης οι οποίες αναγνωρίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου που θα έχει ληξιπρόθεσμα ή απομειωμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού η οντότητα γνωστοποιεί:

1. Χρονολογική ανάλυση των στοιχείων ενεργητικού τα οποία είναι ληξιπρόθεσμα, αλλά όχι απομειωμένα, κατά την ημερομηνία αναφοράς.
2. Ανάλυση των στοιχείων ενεργητικού τα οποία διαχωρίζονται ως απομειωμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των παραγόντων που έλαβε υπόψη η οντότητα για να καθορίσει ότι είναι απομειωμένα.
3. Τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με τις παραπάνω γνωστοποιήσεις, μια περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχει λάβει η οντότητα, καθώς και των άλλων πιστωτικών ενισχύσεων, εκτιμώντας τη δίκαιη αξία τους.

Όταν η οικονομική οντότητα λαμβάνει κατά την περίοδο χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού είτε με την απόκτηση της κυριότητας εξασφαλίσεων τα οποία κατείχε είτε με την ενεργοποίηση άλλων πιστωτικών αναβαθμίσεων,

και τα υπόψη περιουσιακά στοιχεία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης άλλων προτύπων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

1. Τη φύση και τη λογιστική αξία των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων.
2. Όταν τα στοιχεία ενεργητικού δεν είναι άμεσα μετατρέψιμα σε μετρητά, τις πολιτικές που ακολουθεί για τη διάθεση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή για τη χρησιμοποίησή τους στις δραστηριότητές της.

4.10 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΚΙΝΔΥΝΟ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Ένα ληξιάριο για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, το οποίο δείχνει τις συμβατικές οφειλές που απομένουν.
2. Μια περιγραφή για το πώς αντιμετωπίζεται ο κίνδυνος ρευστότητας.

4.11 ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα παρακάτω:

1. Μια ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στον οποίο είναι εκτεθειμένη κατά την ημερομηνία αναφοράς, δείχνοντας πως θα επηρεάζει το κέρδος ή τη ζημία και τα ίδια κεφάλαια από μεταβολές στη σχετική μεταβλητή κινδύνου, οι οποίες ήταν λογικά πιθανές την ημερομηνία αυτή.
2. Τις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήσαμε για την κατάρτιση της ανάλυσης της ευαισθησίας.
3. Τις μεταβολές, από τη προηγούμενο περίοδο, στις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και τους λόγους για τις μεταβολές αυτές.

Όταν η οντότητα καταρτίζει ανάλυση ευαισθησίας, όπως τον κίνδυνο αξίας χαρτοφυλακίου η οποία αντικατοπτρίζει αλληλεξαρτήσεις μεταξύ μεταβλητών κινδύνου και τη χρησιμοποιεί για να διαχειρίζεται χρηματοοικονομικούς κινδύνους, ακόμα μπορεί να τη χρησιμοποιήσει την εν λόγω ανάλυση ευαισθησίας αντί αυτής που αναφέρθηκε παραπάνω. Τότε η οντότητα γνωστοποιεί:

1. Μια επεξήγηση της μεθόδου που χρησιμοποίησε για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, καθώς και των κυριότερων παραμέτρων και παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν.

2. Μια επεξήγηση του στόχου της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε και των περιορισμών που μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα να μην αντικατοπτρίζουν πλήρως οι πληροφορίες τη δίκαιη αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Κίνδυνος επιτοκίου προκύπτει σε τοκοφόρα χρηματοοικονομικά μέσα που είναι αναγνωρισμένα στον ισολογισμό και σε ορισμένα που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί στον ισολογισμό.

Νομισματικός κίνδυνος προκύπτει σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εκφράζονται σε ξένο νόμισμα. Για σκοπούς του άρθρου αυτού, νομισματικός κίνδυνος δεν προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν είναι νομισματικά στοιχεία ή από τα οποία εκφράζονται σε λειτουργικό νόμισμα.

Όταν οι αναλύσεις ευαισθησίας που γνωστοποιούνται δεν είναι αντιπροσωπευτικές του κινδύνου που ενέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό καθώς και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές

4.12 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η "Α" Α.Ε. είναι χρηματοοικονομικό ίδρυμα που δέχεται καταθέσεις από πελάτες και προβαίνει σε δανειοδοτήσεις ιδιωτών και εταιρειών. Την 1/1/2012 δάνεισε 100000 στην "Β" Α.Ε. για 4 έτη προς 12% σταθερό επιτόκιο. Το κόστος κεφαλαίων της Λουϊζιάνα Α.Ε. είναι 10% και ο φορολογικός συντελεστής 25%. Το δάνειο είναι πληρωτέο στη λήξη του με υπέρ το άρτιο αποπληρωμή 10%. Το εν λόγω χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού της "Α" Α.Ε. δεν διατίθεται σε ενεργό αγορά αλλά η πολιτική της εταιρείας είναι να υπολογίζει τη δίκαιη αξία παρόμοιων στοιχείων χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της "προεξόφλησης των ταμειακών ροών"

1. Υπολογίστε τη δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού κατά την 31/12/2012.
2. Στη συνέχεια υποθέστε ότι την 1/1/2013 τα αγοραία επιτόκια αυξάνονται στο 12% και ως αποτέλεσμα, το κόστος κεφαλαίων της "Α" Α.Ε. αυξάνεται στο 12%. Υπολογίστε τη νέα δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού κατά την 1/1/2013.

ΛΥΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

(1)	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013
Τόκοι εισπρακτέοι	12000	12000	12000
Φορολογία	-3000	-3000	-3000
Αποπληρωμή			110000
Καθαρές ταμειακές ροές	9000	9000	119000
Συντελεστής προεξόφλησης (10%)	0,909	0,826	0,751
Παρούσα αξία	+8181 →	+7434 →	+89369

Επομένως η δίκαιη αξία του στοιχείου κατά την 31/12/2011 είναι 104984

(2)	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013
Καθαρές ταμειακές ροές	9000	9000	119000
Συντελεστής προεξόφλησης (12%)	0,893	0,797	0,712
Παρούσα αξία	+8037 →	+7173 →	+84728

Επομένως η δίκαιη αξία του στοιχείου κατά την 31/12/2011 είναι 99938

4.13 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Τα τελευταία χρόνια υπήρξαν ραγδαίες εξελίξεις ως προς τις τεχνικές που χρησιμοποιούνταν από τις επιχειρήσεις για την επιμέτρηση και τη διαχείριση των εκθέσεων τους σε κινδύνους, οι οποίοι προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά εργαλεία. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να καθιερωθούν νέες έννοιες και διαδικασίες για τη διαχείριση του κινδύνου. Μία από τις πολλές τις εξελίξεις ήταν η αντικατάσταση του Δ.Λ.Π.30 από το ΔΠΧΠ 7 σύμφωνα με το κανονισμό 108/2006.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να υποχρεώσει τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στοιχεία στις οικονομικές τους καταστάσεις που θα επιτρέπουν τους χρήστες να αξιολογούν τη σημασία και τη σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και απόδοση της οικονομικής οντότητας, αλλά και τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την διάρκεια της περιόδου και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και το πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους

Το ΔΠΧΑ 7 πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα. Υπάρχουν όμως και μερικές εξαιρέσεις όπως συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 και το Δ.Λ.Π.31, δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών που προκύπτουν σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.19, συμβόλαια για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων, αυτή η εξαίρεση εφαρμόζεται μόνο από τον εξαγοραστή, ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως αυτά ορίζονται από το ΔΠΧΑ 4 και χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και υποχρεώσεις που δεσμεύονται στο πλαίσιο πληρωμών που αφορούν τις πληρωμές σε σχέση με την αξία των μετοχών, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2.

Αξίζει να τονίσουμε ότι το ΔΠΧΑ7 εφαρμόζεται τόσο σε αναγνωρισμένα όσο και σε μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα, αλλά και σε συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39.

Στο πρότυπο αυτό συναντάμε πολλές φορές κάποιες λέξεις κλειδιά που μας βοήθησαν στο να το κατανοήσουμε καλύτερα, μερικές από αυτές τις λέξεις είναι ο άλλος κίνδυνος τιμής, αποαναγνώριση, αντισταθμιστικό εργαλείο, δάνεια εισπρακτέα, χρηματοοικονομικό εργαλείο

ή μέσο, δίκαιη αξία, εργαλείο ιδίων κεφαλαίων, κίνδυνος αγοράς, μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου, πιστωτικός κίνδυνος και τα δάνεια πληρωτέα.

Πολλές φορές το παρόν πρότυπο απαιτεί και γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, τότε η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες είναι κατάλληλες για τη φύση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται και οι οποίες λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών μέσων. Η οντότητα κατά τη διαδικασία αυτή θα πρέπει να αποφασίζει, αφού λάβει υπόψη τις δικές τις συνθήκες, το βαθμό λεπτομέρειας που θα γνωστοποιεί για να συμμορφώνεται με το πρότυπο αυτό. Ακόμα κατά τη κατηγοριοποίηση η οντότητα θα πρέπει να διαχωρίζει τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία επιμετρούνται σε χρεολυμένο κόστος από αυτά που επιμετρούνται σε δίκαιη αξία, και να κατηγοριοποιεί εκείνα τα μέσα που δεν εμπίπτουν στο πρότυπο αυτό. Επίσης κατά τη διαδικασία αυτή είναι αναγκαίο να ετοιμαστεί ένα ισοζύγιο μεταξύ της υπερφόρτωσης των χρηματοοικονομικών μέσων με υπερβολική λεπτομέρεια.

Οι κατηγορίες που πρέπει να διαχωρίζουμε τα χρηματοοικονομικά μέσα στον ισολογισμό είναι:

- τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα πρέπει να γνωστοποιούν τις λογιστικές αξίες , όπως αυτές ορίζονται από το Δ.Λ.Π.39, είτε στο κύριο μέρος του ισολογισμού, είτε στο προσάρτημα τους.
- Τα δάνεια και τις απαιτήσεις που έχουν καθοριστεί στη δίκαιη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων.
- Τις υποχρεώσεις στη δίκαιη τους αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τις μεθόδους που χρησιμοποίησε για να συμμορφωθεί στους όρους των προτύπων και αν θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί προκειμένου να συμμορφωθεί δεν αντιπροσωπεύει τη μεταβολή της δίκαιης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης που οφείλονται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, καθώς και τους λόγους για το συμπέρασμα αυτό και τους σχετικούς παράγοντες που θεωρεί συναφείς.

Γνωστοποιήσεις στον ισολογισμό δεν έχουμε μόνο κατά την κατηγοριοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων αλλά και όταν έχουμε αναταξινόμησεις η και πάυση αναγνώρισης ενός στοιχείου. Αναταξινόμηση έχουμε όταν μία οντότητα αναταξινόμησει ένα

περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο επιμετρούμενο σε κόστος ή αποσβεσμένο κόστος, αντί σε δίκαιη αξία ή σε δίκαιη αξία, αντί σε κόστος ή αποσβεσμένο κόστος. Παύση αναγνώρισης έχουμε, όταν η οντότητα έχει μεταβιβάσει τα στοιχεία ενεργητικού με τέτοιο τρόπο που ένα μέρος ή ολόκληρα τα στοιχεία ενεργητικού δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης. Ακόμα η οντότητα προβαίνει σε γνωστοποιήσεις όταν εξασφαλίζει ένα περιουσιακό στοιχείο, όταν η έχει λάβει την άδεια που της επιτρέπει να πωλήσει ή να επαναενεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη, όταν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού έχουν απομειωθεί λόγω πιστωτικών ζημιών και καταχωρεί την απομείωση σε ξεχωριστό λογαριασμό, όταν έχει εκδώσει ένα μέσο που περιλαμβάνει τόσο μια υποχρέωση όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλεξαρτώνται και τέλος γνωστοποιεί και τα αναγνωρισμένα πληρωτέα δάνεια κατά την ημερομηνία αναφοράς τους.

Λογικό είναι να υπάρχουν και γνωστοποιήσεις στα ίδια κεφάλαια και στα αποτελέσματα. Σ' αυτή τη περίπτωση η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί τα καθαρά κέρδη ή ζημίες, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που είναι διαθέσιμα προς πώληση, τα συνολικά έσοδα και έξοδα από τόκους για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στη δίκαιη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, τα έσοδα και έξοδα από αμοιβές που προέρχονται από τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στη δίκαιη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και καταπιστευμάτων και παρόμοιες δραστηριότητες που καταλήγουν στην κατοχή ή επένδυση στοιχείων ενεργητικού εκ μέρους ιδιωτών, καταπιστευμάτων, προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών και άλλων ιδρυμάτων, τα έσοδα από τόκους απομειωμένων χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και τέλος το ποσό οποιασδήποτε ζημίας λόγω απομείωσης για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού.

Ακόμα υπάρχουν και άλλες γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, την βάση της επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκε για την ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για τις άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν χρησιμοποιηθεί και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης θα πρέπει να γίνονται γνωστοποιήσεις για τις αντισταθμίσεις των ταμιακών ροών και για κάθε είδος αντιστάθμισης που περιγράφεται στο Δ.Λ.Π.39.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων, τη δίκαιη αξία των εν λόγω στοιχείων με τέτοιο τρόπο που να επιτρέπεται η σύγκριση της δίκαιης αξίας με τη λογιστική αξίας. Κατά τη γνωστοποίηση των δίκαιων αξιών η οντότητα πρέπει να ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε κατηγορίες, τις οποίες συμψηφίζει μόνον στο βαθμό που οι λογιστικές τους αξίες συμψηφίζονται στον ισολογισμό. Γνωστοποιήσεις έχουμε και στη περίπτωση που η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός και η οντότητα πρέπει να καθορίσει την δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης.

Επιπλέον η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα είναι εκτεθειμένη κατά την ημερομηνία αναφοράς. Εκτός από αυτό έχουμε και τις ποσοτικές πληροφορίες, που η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε είδος κινδύνου που προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά μέσα. Εάν οι ποσοτικές πληροφορίες που γνωστοποιούνται κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν είναι αντιπροσωπευτικές της έκθεσης της οντότητας σε κίνδυνο κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οντότητα θα πρέπει να δίνει περαιτέρω πληροφορίες που θα είναι αντιπροσωπευτικές.

Οι οντότητες αντιμετωπίζουν και πιστωτικούς κινδύνους. Πιστωτικός κίνδυνος, είναι ο κίνδυνος που διατρέχει μια επιχείρηση ή ένας οργανισμός να μην εισπράξει έγκαιρα τις απαιτήσεις του ή ακόμα, σε μερικές περιπτώσεις, να μην τις εισπράξει ποτέ. Το συνηθέστερο πρόβλημα που δημιουργείται από τον πιστωτικό κίνδυνο στις επιχειρήσεις είναι ο περιορισμός της ρευστότητάς τους, ενώ σε άλλες περιπτώσεις το αποτέλεσμα είναι η μείωση της πιστοληπτικής τους ικανότητας και μοιραία η πτώχευση τους. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό οι οντότητες θα πρέπει να κάνουν γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ποσό, τις εξασφαλίσεις, τη λογιστική αξία και τη πιστωτική ποιότητα των περιουσιακών στοιχείων. Η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει κατά το καλύτερο τρόπο τη μέγιστη έκθεση της σε πιστωτικό κίνδυνο. Για ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού συνήθως είναι η μεικτή λογιστική αξία μείον οποιαδήποτε ποσά τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.32 και οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης οι οποίες αναγνωρίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39

Τέλος οι οντότητες είναι αναγκασμένες να προβαίνουν σε γνωστοποιήσεις για κινδύνους ρευστότητας και αγοράς. Κατά τον κίνδυνο αγοράς η οντότητα γνωστοποιεί μια ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς. Τέτοιοι κίνδυνοι μπορούν να χαρακτηριστούν ο κίνδυνος αξίας χαρτοφυλακίου, ο νομισματικός κίνδυνος και ο κίνδυνος επιτοκίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Δ.Λ.Π.39 “ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ: ΑΝΑΓΝΩ- ΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ”

5.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39

Σκοπός του Δ.Λ.Π.39 είναι να καθορίσει τις αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις των διεθνών λογιστικών προτύπων σχετικά με τη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.32 και οι απαιτήσεις σχετικά με τη γνωστοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων καθορίζονται από το ΔΠΧΑ7.

Το Δ.Λ.Π.39 πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

- Οι επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 και το Δ.Λ.Π.31 . Ωστόσο, οι οντότητες πρέπει να εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική ή συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, το Δ.Λ.Π.28 και το Δ.Λ.Π.31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39. Επίσης, οντότητες πρέπει να εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο για παράγωγα συμμετοχών σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες εκτός αν τα παράγωγα πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οντότητας του Δ.Λ.Π.32.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.17. Όμως υπόκεινται στις διατάξεις του Δ.Λ.Π.39 τα εισπρακτέα ποσά από μισθώσεις που αναγνωρίζονται από τον εκμισθωτή που αφορούν την παύση αναγνώρισης και την απομείωση, επίσης τα ποσά που είναι πληρωτέα σε μισθώσεις που αναγνωρίζονται από το μισθωτή που αφορούν την παύση αναγνώρισης και τα παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις.

- Στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις του εργοδότη που αφορούν σε σχέδια ωφελημάτων προσωπικού που υπόκεινται στις πρόνοιες του Δ.Λ.Π.19.
- Χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την οντότητα, τα οποία πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του Δ.Λ.Π.32. Όμως ο κάτοχος τέτοιων δικαιωμάτων πρέπει να εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ανταποκρίνεται στη πρώτη εξαίρεση που αναφέραμε παραπάνω.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις που προκύπτουν από:
 1. Από ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως αυτά ορίζονται στο ΔΠΧΑ4, εκτός από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις ενός εκδότη που προκύπτουν από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τον ορισμό του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης.
 2. Ένα συμβόλαιο που υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ4 λόγω του ότι συμπεριλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, το παρόν πρότυπο ισχύει για ένα παράγωγο το οποίο είναι ενσωματωμένο σε ένα συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ4 εάν το παράγωγο αυτό δεν αποτελεί συμβόλαιο υπαγόμενο στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ4. Ακόμα, εάν ένας εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης έχει ρητώς αναφέρει προηγουμένως ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν Πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή ανά συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη.
- Συμβόλαιο για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια επιχειρηματική συνένωση. Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αγοραστή.
- Συμβόλαιο για τη μελλοντική αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου στοιχείου μεταξύ ενός αγοραστή και ενός πωλητή σε μια συνένωση επιχειρήσεων.
- Δεσμεύσεις για δάνεια εκτός από αυτές που θα αναφέρουμε στο Δ.Λ.Π.39. Ο εκδότης δεσμεύσεων για δάνεια θα πρέπει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.37 σε δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόν προτύπου. Όμως όλες οι δεσμεύσεις για δάνεια υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος προτύπου που αφορούν στην παύση αναγνώρισης.
- χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και υποχρεώσεις που προκύπτουν από συμφωνίες για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες

εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ2. Εκτός από τα συμβόλαια τα οποία ανήκουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39.

- Δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37, ή για την οποία, σε μια προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει μια πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37.



5.2 ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ ΑΓΟΡΑΣ Ή ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΓΙΑ ΔΑΝΕΙΑ ΠΟΥ ΕΜΠΙΠΤΟΥΝ ΣΤΟ Δ.Λ.Π.39

Το Δ.Λ.Π.39 εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν καθαρά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση των συμβολαίων που έγιναν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Υπάρχουν πάρα πολλοί τρόποι με τους οποίους ένα συμβόλαιο

αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί καθαρά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς συμπεριλαμβάνονται και οι παρακάτω:

1. Όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει το συμβόλαιο καθαρά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων.
2. Όταν, αν και οι όροι του συμβολαίου δεν το προνοούν άμεσα, η οντότητα εφαρμόζει πρακτική διακανονισμού καθαρά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων.
3. Όταν, για παρόμοια συμβόλαια, η οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό χρονικό διάστημα μετά την παραλαβή με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή.
4. Όταν το χρηματοοικονομικό μέσο του επενδυτή είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά

Οι δανειακές δεσμεύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39 είναι οι εξής:

- Δανειακές δεσμεύσεις οι οποίες καθορίζονται από την οντότητα ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην δίκαιη αξία μέσω του κέρδους ή της ζημίας. Η οντότητα που στο παρελθόν εφαρμόζε την πρακτική της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δεσμεύσεις δανείων της λίγο μετά τη δημιουργία τους, εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας.
- δανειακές δεσμεύσεις οι οποίες μπορούν να διακανονιστούν καθαρά τοις μετρητοίς ή με παράδοση ή έκδοση άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εν λόγω δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μια δέσμευση για δάνειο δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί καθαρά απλώς και μόνο επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις.
- Δέσμευση για παροχή δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο από το επιτόκιο της αγοράς.

5.3 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39

Οι σημαντικότεροι ορισμοί που συναντάμε στο Δ.Λ.Π.39 είναι οι παρακάτω:

- **Χρηματοοικονομικό μέσο:** είναι οποιοδήποτε συμβόλαιο το οποίο δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού για μια οντότητα, και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων για μια άλλη οντότητα.
- **Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού:** είναι οποιοδήποτε στοιχείο ενεργητικού που είναι μετρητά, ή ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων μίας οντότητας, ή ένα συμβατικό δικαίωμα, ή ένα συμβόλαιο το θα μπορεί να διακανονιστεί με ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων της ίδιας οντότητας.
- **Χρηματοοικονομική υποχρέωση:** είναι οποιαδήποτε υποχρέωση η οποία αποτελεί μια συμβατική υποχρέωση για παράδοση ή ανταλλαγή ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μια άλλη οντότητα, ή ένα συμβόλαιο το θα μπορεί να διακανονιστεί με ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων της ίδιας οντότητας.
- **Παράγωγο:** είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο το οποίο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39 και έχει τα εξής χαρακτηριστικά:
 - Η αξία του μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα μεταβολής ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, ενός προϊόντος, μιας ισοτιμίας συναλλάγματος, ενός δείκτη τιμών ή συντελεστών, μιας πιστωτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη ή μιας άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν έχει ιδιάζουσα σχέση με ένα μέρος του συμβολαίου.
 - Δεν απαιτεί αρχική καθαρή επένδυση, ή απαιτεί αρχική επένδυση μικρότερη σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς.
 - Διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία.
- **Συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης:** συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης είναι ένα συμβόλαιο που προβλέπει καθορισμένες πληρωμές από πλευράς του εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από τον οφειλέτη επειδή δεν μπορεί να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.
- **Δίκαιη αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διευθετηθεί.
- **Αποαναγνώριση:** είναι η απόσυρση ενός αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας αναγνωρισμένης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης μίας οντότητας.

- **Κανονική αγορά ή πώληση:** είναι η αγορά ή πώληση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού με ένα συμβόλαιο του οποίου οι όροι απαιτούν παράδοση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού μέσα σε χρονικά πλαίσια που έχουν γενικώς καθοριστεί από κανονισμούς ή συνήθη πρακτική στη σχετική αγορά.
- **Κόστη συναλλαγής:** είναι τα αυξανόμενά κόστη που είναι άμεσα αποδοτέα στην απόκτηση, έκδοση ή εκποίηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Το αυξανόμενο κόστος είναι το κόστος το οποίο δεν θα πραγματοποιείτο εάν η οντότητα δεν αποκτούσε, εξέδιδε ή εκποιούσε το χρηματοοικονομικό μέσο.
- **Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου:** είναι η μέθοδος υπολογισμού του χρεολυμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και της κατανομής του χρηματοοικονομικού εισοδήματος ή εξόδου στη σχετική περίοδο
- **Πραγματικό επιτόκιο:** είναι το επιτόκιο το οποίο προεξοφλεί επακριβώς τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές ή εκροές κατά την αναμενόμενη ζωή του χρηματοοικονομικού μέσου, στην καθαρή λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Όταν υπολογίζεται το πραγματικό επιτόκιο, η οντότητα πρέπει να υπολογίζει τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους του μέσου αλλά να μη λαμβάνει υπόψη μελλοντικές πιστωτικές ζημιές. Ο υπολογισμός συμπεριλαμβάνει όλα τα ποσά που έχουν πληρωθεί ή εισπραχθεί μεταξύ των μερών του συμβολαίου τα οποία είναι αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου), τα κόστη συναλλαγής και άλλα πριμ ή εκπτώσεις. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη ζωή μίας ομάδας παρόμοιων μέσων μπορούν να υπολογιστούν αξιόπιστα. Όμως, σε εκείνες τις σπάνιες περιπτώσεις που δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα οι ταμειακές ροές ή η αναμενόμενη ζωή ενός μέσου, η οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ολόκληρης της ζωής του μέσου.
- **Αμετάκλητη δέσμευση:** είναι μία δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μίας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε μία καθορισμένη τιμή, σε μία καθορισμένη μελλοντική ημερομηνία.
- **Αντισταθμισμένο στοιχείο:** είναι ένα στοιχείο ενεργητικού, μία υποχρέωση, μία βέβαιη δέσμευση, μία πολύ πιθανή προβλεπόμενη συναλλαγή ή μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, η οποία εκθέτει την οντότητα σε κίνδυνο μεταβολών

στη δίκαιη αξία ή μεταβολών σε μελλοντικές ταμειακές ροές, και υποδεικνύεται ότι έχει αντισταθμιστεί.

- **Αντισταθμιστικό μέσο:** για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής, είναι ένα υποδειγμένο παράγωγο ή ένα υποδειγμένο μη παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση, του οποίου η δίκαιη αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένονται να αντισταθμίσουν μεταβολές στη δίκαιη αξία ή τις ταμειακές ροές ενός υποδειγμένου αντισταθμισμένου στοιχείου.
- **Αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης:** είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στη δίκαιη αξία ή τις ταμειακές ροές ενός αντισταθμισμένου στοιχείου που είναι αποδοτέες στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, συμψηφίζονται με τις μεταβολές στη δίκαιη αξία ή τις ταμειακές ροές του αντισταθμικού μέσου.
- **Προβλεπόμενη συναλλαγή:** είναι μία μη δεσμευτική αλλά αναμενόμενη μελλοντική συναλλαγή.

5.4 ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΥ- ΚΡΙΝΙΣΕΙΣ

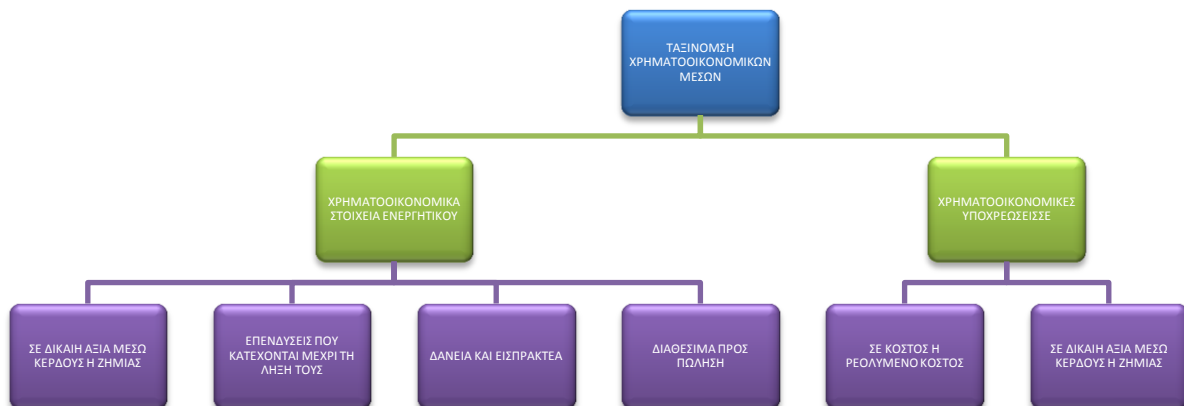
Χρηματοοικονομικό μέσο είναι οποιοδήποτε συμβόλαιο το οποίο δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού για μια οντότητα, και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων για μια άλλη οντότητα. Τα μέσα αυτά ταξινομούνται σε 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και σε 2 κατηγορίες χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Οι κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού είναι οι εξής:

1. Δάνεια και εισπρακτέα που είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές που δεν είναι εισηγμένα σε μία ενεργό αγορά, εκτός από:
 - Εκείνα που η οντότητα προτίθεται να πωλήσει αμέσως ή στο εγγύς μέλλον, τα οποία πρέπει να ταξινομούνται ως κατεχόμενα για εμπορία, και εκείνα που η οντότητα κατά την αρχική τους αναγνώριση προσδιορίζει σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς.
 - Εκείνα που η οντότητα κατά την αρχική τους αναγνώριση προσδιορίζει ως διαθέσιμα προς πώληση

- Εκείνα για τα οποία ο κάτοχός τους μπορεί να μην επανακτήσει ολόκληρη την αρχική επένδυση για οποιοδήποτε λόγο εκτός από την πιστωτική υποβάθμιση του εκδότη, τα οποία πρέπει να ταξινομούνται ως διαθέσιμα προς πώληση.
2. Επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές, με καθορισμένη λήξη και εκείνες τις οποίες η οντότητα έχει θετική πρόθεση και δυνατότητα να τις κρατήσει μέχρι τη λήξη τους. Εκτός όμως από εκείνες που η οντότητα προσδιορίζει, κατά την αρχική τους αναγνώριση, σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς, διαθέσιμες προς πώληση και αυτές που τηρούν τον ορισμό δάνεια και απαιτήσεις.
 3. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση που ορίζονται ως διαθέσιμα προς πώληση και δεν ταξινομούνται ως δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους ή στοιχεία ενεργητικού αναγνωρισμένα στη δίκαιη αξία τους.
 4. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς που πληρούν τα παρακάτω:
 - Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μια υποχρέωση ταξινομείται ως κατεχόμενο για εμπορία
 - Στην αρχική του αναγνώριση αντιμετωπίζεται λογιστικά από την οντότητα σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς

Οι δύο κατηγορίες χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι:

- Σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς.
- Σε κόστος ή αποσβεσμένο κόστος.



5.5 ΕΝΣΩΜΑΤΟΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

Ορισμένες φορές ένα παράγωγο μπορεί να αποτελέσει μέρος ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου που συμπεριλαμβάνει τόσο ένα παράγωγο όσο και ένα μη παραγωγό κύριο συμβόλαιο, με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμειακές ροές του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου να μεταβάλλονται με τον ίδιο τρόπο όπως ενός αυτόνομου παράγωγου. Αυτά τα παράγωγα ονομάζονται ενσωματωμένα παράγωγα.

Ένα παράγωγο που συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά το οποίο είναι συμβατικά μεταβιβάσιμο ανεξάρτητα από εκείνο το μέσο ή που έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο μέρος, δεν είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά ξεχωριστό χρηματοοικονομικό μέσο. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39, εάν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παράγωγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου.
- Ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό του παράγωγου.
- Το σύνθετο μέσο δεν επιμετρείται στην δίκαιη του αξία με τις μεταβολές στη δίκαιη του αξία να αναγνωρίζονται στα κέρδη ή τη ζημία.

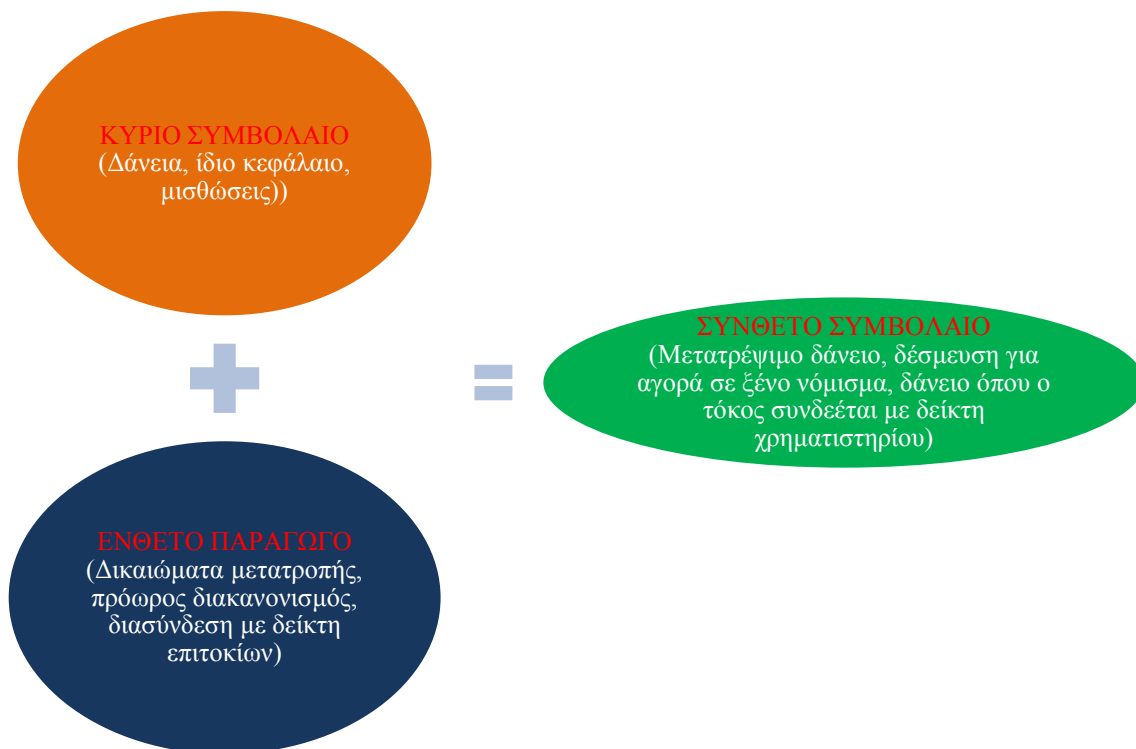
Αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωριστεί, το κύριο συμβόλαιο πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοοικονομικό μέσο σύμφωνα με το παρόν πρότυπο εάν πληροί το σχετικό ορισμό. Σε αντίθετη περίπτωση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με κάποιο άλλο πρότυπο. Το Δ.Λ.Π.39 δεν καθορίζει κατά πόσο ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στο κύριο μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Ανεξάρτητα από αυτά που ορίσαμε παραπάνω, εάν ένα συμβόλαιο εμπεριέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, η οντότητα μπορεί να ορίσει το σύνθετο συμβόλαιο ως χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή χρηματοοικονομική υποχρέωση αποτιμώμενο στη δίκαιη αξία των κερδών ή ζημιών εκτός αν:

- Το ενσωματωμένο παράγωγο δεν επιφέρει μεταβολές στις ταμιακές ροές που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούνταν από το συμβόλαιο.
- Στην αξιολόγηση ενός σύνθετου μέσου είναι εμφανές με μικρή ή καθόλου ανάλυση ότι ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου απαγορεύεται, όπως την περίπτωση ενός δικαιώματος προπληρωμής ενσωματωμένο σε δάνειο που επιτρέπει στον κάτοχο να προπληρώσει το δάνειο περίπου στο αποσβεσμένο κόστος του.

Αν η οικονομική οντότητα υποχρεούται από το Δ.Λ.Π.39 να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιό του, αλλά είναι αδύνατο να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο είτε κατά την απόκτησή του είτε σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία αναφοράς, πρέπει να προσδιορίζει ολόκληρο σύνθετο συμβόλαιο στην δίκαιη αξία μέσω το κερδών ή ζημιών.

Αν η οντότητα δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει αξιόπιστα την δίκαιη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων που το διέπουν, η δίκαιη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας του σύνθετου μέσου και της δίκαιης αξίας του κύριου συμβολαίου, αν αυτές μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει την δίκαιη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παραπάνω παράγραφος.



5.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μια οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της, όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται μέρος στις συμβατικές πρόνοιες του χρηματοοικονομικού μέσου. Ως αποτέλεσμα της πιο πάνω πράξης είναι τα συμβατικά δικαιώματα και οι συμβατικές υποχρεώσεις που πηγάζουν από τα παράγωγα, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις, εκτός από τα παράγωγα τα οποία δεν επιτρέπουν μεταφορές χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως πωλήσεις. Εάν μια μεταφορά χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού δεν πληροί τα κριτήρια για αποαναγνώριση τότε δεν αναγνωρίζεται το μεταφερόμενο στοιχείο ενεργητικού στον ισολογισμό.

Μια οντότητα αποαναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού όταν τα συμβατικά δικαιώματα στις ταμειακές ροές του στοιχείου αυτού έχουν λήξει, ή έχει μεταβιβαστεί το στοιχείο και η μεταβίβαση πληροί τα κριτήρια αποαναγνώρισης.

Μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού έχουμε όταν μια οντότητα μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του στοιχείου αυτού, ή όταν διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του στοιχείου

αυτού , αλλά αναλαμβάνει υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε ένα ή περισσότερους παραλήπτες.

Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, αλλά αναλαμβάνει την υποχρέωση να πληρώσει εκείνες τις ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οντότητες, η οντότητα αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως μεταβίβαση χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού όταν και μόνον όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η οντότητα δεν έχει δέσμευση να καταβάλει τα ποσά στους τελικούς παραλήπτες εκτός αν εισπράξει αντίστοιχα ποσά από το αρχικό στοιχείο ενεργητικού. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την οντότητα με δικαίωμα πλήρους αποπληρωμής του ποσού που δόθηκε ως δάνειο συν τους σωρευμένους τόκους δεν παραβιάζουν την παραπάνω προϋπόθεση.
- Οι όροι του συμβολαίου μεταβίβασης απαγορεύουν στην οντότητα να πωλήσει ή να δεσμεύσει το αρχικό στοιχείο ενεργητικού παρά μόνον ως εγγύηση της καταβολής των ταμιακών ροών στους παραλήπτες.
- Η οντότητα έχει δέσμευση να καταβάλλει κάθε ταμειακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των τελικών παραληπτών χωρίς σημαντική καθυστέρηση. Ακόμα, η οντότητα δεν δικαιούται να επανεπενδύσει τις ταμειακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού που διαρκεί από την ημερομηνία της είσπραξης μέχρι την καθορισμένη ημερομηνία του εμβάσματος προς τους παρεπόμενους παραλήπτες και με τον όρο ότι οι τόκοι που λαμβάνονται από τις επενδύσεις αυτές μεταβιβάζονται στους τελικούς παραλήπτες.

Όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού όπως αναφέραμε προηγουμένως, αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού στοιχείου αυτού. Στην περίπτωση αυτή:

- Εάν η οντότητα μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, η οντότητα αποαναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει ξεχωριστά ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και δέσμευση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση.

- Εάν η οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το στοιχείο αυτό
- Εάν η οντότητα δεν έχει ούτε μεταφέρει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή:

- i. αν η οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, τότε αποαναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού και αναγνωρίζει ξεχωριστά ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν κατά τη μεταβίβαση.
- ii. Εάν η οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, τότε συνεχίζει να αναγνωρίζει το στοιχείο αυτό στο βαθμό που συνεχίζει η ανάμειξή της στο στοιχείο αυτό.

Η οντότητα διατηρεί όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, εάν η έκθεση της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας το μελλοντικών ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού δεν μεταβάλλεται σημαντικά λόγω της μεταβίβασης. Η οντότητα έχει μεταβιβάσει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού εάν η έκθεση σε τέτοια μεταβλητότητα δεν είναι πλέον σημαντική σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα της παρούσας αξίας το μελλοντικών ταμειακών ροών που σχετίζονται με το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού.

Η διατήρηση ελέγχου ενός μεταβιβαζόμενου χρηματοοικονομικού στοιχείου εξαρτάται από την ικανότητα του εκδοχέα να πωλήσει το στοιχείο αυτό.

Πριν την αξιολόγηση κατά πόσο είναι κατάλληλη η αποαναγνώριση σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, η οντότητα προσδιορίζει αν εκείνες οι παραπάνω παράγραφοι πρέπει να εφαρμοστούν σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή σε ολόκληρο το στοιχείο ως εξής:

- Οι παράγραφοι εφαρμόζονται σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, όταν και μόνον όταν, το μέρος που εξετάζεται για αποαναγνώριση πληροί μια από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Το μέρος αποτελείται μόνον από ειδικώς προσδιοριζόμενες ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού.
2. Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία ποσοστό των ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού.
3. Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία ποσοστό των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού.

- Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι παράγραφοι που αναφέραμε νωρίτερα εφαρμόζονται σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού.

5.7 ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Στην αρχική τους αναγνώριση τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις πρέπει να επιμετρούνται στη δίκαιη αξία τους. Στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης που δεν επιμετρείται στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών, κόστους συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή της υποχρέωσης. Όταν η οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής μεθόδου της ημερομηνίας διακανονισμού για στοιχείο ενεργητικού που στη συνέχεια επιμετρείται στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος, το στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται αρχικά στην δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής.

Για σκοπούς επιμέτρησης ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση, το Δ.Λ.Π.39 κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού στις παρακάτω κατηγορίες:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών.
- Διακρατούμενες επενδύσεις μέχρι τη λήξη.
- Δάνεια και υποχρεώσεις.
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού.

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα επιμετρά τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι στοιχεία ενεργητικού, στην δίκαιη αξία τους, χωρίς καμία αφαίρεση του κόστους συναλλαγής που προκύπτουν από την πώληση, εκτός από:

1. Δάνεια και υποχρεώσεις, που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου.
2. Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου.
3. Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η δίκαιη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και παράγωγα που συνδέονται και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων συμμετοχικών τίτλων, που θα επιμετρούνται στο κόστος .

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που έχουν προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένα στοιχεία υπάγεται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης. Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού εκτός από εκείνα που επιμετρούνται στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση.

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα επιμετρά όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, εκτός από:

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών. Τέτοιες υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι υποχρεώσεις, επιμετρούνται στην δίκαιη αξία τους. Εκτός από τις παράγωγες υποχρεώσεις η οποίες συνδέονται και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση ενός μη εισηγμένου σε χρηματιστήριο συμμετοχικού τίτλου του οποίου η δίκαιη αξία δεν είναι δυνατόν να επιμετρηθεί αξιόπιστα, και οι οποίες πρέπει να επιμετρούνται στο κόστος.
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ανακύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή ή όταν εφαρμόζεται η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης.
- Συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στις διευκρινίσεις. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

1. Του ποσού που αναγνωρίστηκε βάσει του Δ.Λ.Π.37.
 2. Του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18.
- Δεσμεύσεις για παροχή δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς. Ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης την αναγνωρίζει αρχικά στην δίκαιη αξία, επιμετρώντας τη στη συνέχεια στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:
1. Του ποσού που καθορίζεται βάσει του Δ.Λ.Π.37.
 2. Του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία υπόκεινται στους κανονισμούς της αντισταθμιστικής λογιστικής.

5.8 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ

Στον ορισμό της δίκαιης αξίας υπάρχει η προϋπόθεση ότι η οντότητα είναι μια οικονομική μονάδα που λειτουργεί χωρίς οποιαδήποτε πρόθεση ή ανάγκη εκκαθάρισης ή σημαντικής περικοπής των εργασιών της, ή πραγματοποίησης μίας συναλλαγής με δυσμενείς όρους. Όμως, η δίκαιη αξία δεν είναι η αξία σε μία εξ ανάγκης συναλλαγή, μία μη προαιρετική εκκαθάριση ή μία αναγκαστική πώληση. Αντίθετα, η δίκαιη αξία απεικονίζει την πιστωτική ποιότητα του μέσου. Ο σκοπός του καθορισμού της δίκαιης αξίας είναι να βρεθεί η τιμή στην οποία θα γινόταν μία συναλλαγή στο τέλος της περιόδου αναφοράς για το χρηματοοικονομικό μέσο χωρίς οποιαδήποτε μετάλλαξή του. Εάν υπάρχει δημοσιευμένη αγοραία τιμή από μία ενεργό αγορά, τότε η αγοραία τιμή αποτελεί τη δίκαιη αξία. Εάν η αγοραία τιμή δεν είναι από ενεργό αγορά, ή δεν υπάρχει δημοσιευμένη αγοραία τιμή τότε η οντότητα καθορίζει τη δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Αν υπάρχει τεχνική αποτίμησης που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις τιμών που ελήφθησαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, τότε η οντότητα χρησιμοποιεί αυτήν την τεχνική.

Ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται εισηγμένο σε μια ενεργό αγορά όταν:

- Υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές οι οποίες είναι άμεσα και συχνά διαθέσιμες από ένα χρηματιστήριο, ένα έμπορο, ένα χρηματιστή, μία υπηρεσία τιμών ή ένα εποπτικό οργανισμό.
- Οι τιμές αντιπροσωπεύουν πραγματικές και συχνές συναλλαγές στην αγορά.
- Οι συναλλαγές αποτελούν συναλλαγές ίσων αποστάσεων μεταξύ των πιθανών αγοραστών και πωλητών.

Στον καθορισμό της δίκαιης αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου, απαγορεύεται η αναπροσαρμογή της αγοραίας τιμής για να αντικατοπτρίζει τις πιθανές επιπτώσεις της κατοχής ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού τεμαχίων ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Το Δ.Λ.Π.39 καθορίζει ότι η δίκαιη αξία ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικού μέσου είναι το αποτέλεσμα του πολλαπλασιασμού του αριθμού των τεμαχίων με την τιμή ανά τεμάχιο.

Η καλύτερη ένδειξη της δίκαιης αξίας είναι η δημοσιευμένη τιμή σε μία ενεργό αγορά. Εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά, η οντότητα καθορίζει τη δίκαιη τιμή χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Οι τεχνικές αποτίμησης συμπεριλαμβάνουν:

- Χρησιμοποίηση τιμών από πρόσφατες συναλλαγές ίσων αποστάσεων για το ίδιο χρηματοοικονομικό μέσο.
- Χρησιμοποίηση τρεχουσών δίκαιων αξιών άλλων χρηματοοικονομικών μέσων που είναι στην ουσία τα ίδια με το χρηματοοικονομικό μέσο του οποίου θα μετρηθεί η δίκαιη αξία.
- Τεχνικές προεξόφλησης ταμειακών ροών.
- Μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων.
- Άλλες τεχνικές αποτίμησης της χρηματοοικονομικής επιστήμης.

Η τεχνική αποτίμησης πρέπει να χρησιμοποιεί όσον το δυνατό περισσότερους παράγοντες αποτίμησης που προέρχονται από την αγορά, και να βασίζεται όσον το δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που έχουν ιδιαίτερη σχέση μόνο με συγκεκριμένες οντότητες που δεν προέρχονται από την αγορά. Οπότε η τεχνική αποτίμηση πρέπει:

- Να συμπεριλαμβάνει όλους τους παράγοντες αποτίμησης που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά για να καθορίσουν την τιμή του χρηματοοικονομικού μέσου

- Να συμφωνεί με αποδεκτές οικονομικές μεθοδολογίες για αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων.
- Περιοδικά να εξακριβώνεται η μετρητική ορθότητα και να ελέγχεται η εγκυρότητά της.
- Χρησιμοποιώντας αγοραίες τιμές από οποιοσδήποτε αγοραίες συναλλαγές για τα ίδια χρηματοοικονομικά μέσα ή στη βάση οποιονδήποτε διαθέσιμων πληροφοριών από την αγορά.

Όταν χρησιμοποιούνται τεχνικές προεξόφλησης ταμειακών ροών η οντότητα χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα προεξοφλητικά επιτόκια που ισούνται με τα ισχύοντα ποσοστά απόδοσης χρηματοοικονομικών μέσων τα οποία έχουν, ουσιαστικά, τους ίδιους όρους και χαρακτηριστικά.

Τα βραχυπρόθεσμα εισπρακτέα και πληρωτέα ποσά που δεν φέρουν καθορισμένο επιτόκιο μπορούν να επιμετρούνται στο αρχικό ποσό τιμολόγησης εάν η επίδραση της προεξόφλησης είναι ασήμαντη. Ακόμα δίκαιη αξία μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό όψεως δεν είναι χαμηλότερη του ποσού που είναι πληρωτέο στη ζήτηση, προεξοφλημένο από την νωρίτερα ημερομηνία που θα μπορούσε να απαιτηθεί η αποπληρωμή του.

Η δίκαιη αξία επενδύσεων σε μέσα ιδίων κεφαλαίων τα οποία δεν έχουν δημοσιευμένη αγοραία τιμή σε ενεργό αγορά, καθώς και σε παράγωγα που συνδέονται με τα μέσα ιδίων κεφαλαίων και θα διακανονιστούν με την παράδοση τέτοιων μέσων, τότε η αξιολογία τους επιμετράτε όταν:

- Η μεταβλητότητα μέσα στα όρια που κυμαίνονται οι εύλογες εκτιμήσεις της δίκαιης αξίας δεν είναι σημαντική.
- Οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων μέσα στα εν λόγω όρια μπορούν εύλογα να προσδιοριστούν και να χρησιμοποιηθούν στον υπολογισμό της δίκαιης αξίας.

Πάντως η οντότητα είναι σε θέση να εκτιμήσει τη δίκαιη αξία ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού το οποίο απέκτησε από ένα άλλο μέρος, όμως, όταν η μεταβλητότητα μέσα στα όρια των εύλογων εκτιμήσεων της δίκαιης αξίας είναι σημαντική και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων δεν μπορούν ευλόγως να προσδιοριστούν, η οντότητα παρεμποδίζεται στην επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου αυτού στη δίκαιή

του αξία. Μια κατάλληλη επιμέτρηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα πρέπει να βασίζεται σε κάποιους παράγοντες, αυτοί είναι:

- Η διαχρονική αξία του χρήματος.
- Ο πιστωτικός κίνδυνος.
- Οι ισοτιμίες συναλλάγματος.
- Οι τιμές των εμπορευμάτων.
- Η αξία των μέσων ιδίων κεφαλαίων.
- Η μεταβλητότητα στις τιμές του χρηματοοικονομικού μέσου.
- Ο κίνδυνος προπληρωμής και ο κίνδυνος διακοπής.
- τα κόστη εξυπηρέτησης χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων.

5.9 ΑΝΑΤΑΞΙΝΟΜΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τη τροποποίηση που έγινε το 2008 η οντότητα:

- Δεν μπορεί να αναταξινομήσει ένα παράγωγο, το οποίο κατέχει ή έχει εκδώσει στη δίκαιη αξία κέρδους ή ζημίας σε άλλη κατηγορία.
- Δεν μπορεί να αναταξινομήσει οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό μέσο από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας εάν κατά την αρχική αναγνώριση είχε καθοριστεί στη δίκαιη αξία του κέρδους ή της ζημίας.
- Η οντότητα δεν μπορεί να αναταξινομήσει οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό μέσο στην κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας μετά την αρχική του αναγνώριση.
- Μπορεί, εάν ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού δεν κατέχεται πλέον με σκοπό να πωληθεί ή να ξαναγοραστεί στο εγγύς μέλλον, να αναταξινομήσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας εάν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:
 - Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού στο οποίο εφαρμόζονται οι πρόνοιες της δεύτερης παραγράφου του κεφαλαίου αυτού μπορεί να αναταξινομηθεί από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις.
 - Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού στο οποίο εφαρμόζονται οι πρόνοιες της δεύτερης παραγράφου του κεφαλαίου αυτού το οποίο θα

πληρούσε τον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων μπορεί να αναταξινομηθεί από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας εάν η οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να το κρατήσει στο προβλεπτό μέλλον ή μέχρι τη λήξη του.

Εάν μία οντότητα αναταξινομήσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας σύμφωνα με την πιο πάνω παράγραφο, το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού πρέπει να αναταξινομηθεί στη δίκαιη του αξία κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης. Οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά που ήδη αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή ζημιά δεν πρέπει να αναστραφεί. Η δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείο ενεργητικού κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης αποτελεί το νέο του κόστος ή αποσβεσμένο κόστος.

Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που ταξινομήθηκε ως διαθέσιμο προς πώληση το οποίο θα πληρούσε τον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων εάν δεν ταξινομούταν ως διαθέσιμο προς πώληση μπορεί να αναταξινομηθεί από την κατηγορία διαθέσιμο προς πώληση στην κατηγορία δανείων και απαιτήσεων εάν η οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να το κρατήσει στο προβλεπτό μέλλον ή μέχρι τη λήξη του.

Εάν, ως αποτέλεσμα μίας μεταβολής στην πρόθεση ή δυνατότητα, μία επένδυση δεν μπορεί πλέον να ταξινομείται ως επένδυση που κατέχεται μέχρι τη λήξη της, η επένδυση πρέπει να αναταξινομηθεί ως χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού διαθέσιμο προς πώληση και να επιμετρηθεί στη δίκαιή αξία της. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της επένδυσης και της δίκαιης της αξίας πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού διαθέσιμων προς πώληση σύμφωνα με τις μεταβολές της δίκαιης αξίας. Όταν όμως υπάρξει μόλυνση του χαρτοφυλακίου της επένδυσης που κατέχεται μέχρι τη λήξη της, οποιαδήποτε επένδυση υπάρχει στο χαρτοφυλάκιο επενδύσεων που κατέχονται μέχρι τη λήξη της πρέπει να αναταξινομηθούν ως χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού διαθέσιμο προς πώληση. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της επένδυσης και της δίκαιης της αξίας πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού διαθέσιμων προς πώληση σύμφωνα με τη μεταβολή της δίκαιης αξίας.

Επιστροφή στο κόστος η στο αποσβεσμένο κόστος έχουμε εάν:

- Υπάρχει αποτέλεσμα μεταβολής στην πρόθεση ή δυνατότητα της οντότητας.
- Στη περίπτωση όπου μία επιμέτρηση της δίκαιης αξίας δεν είναι πλέον διαθέσιμη.
- Λόγω του ότι έχει περάσει η περίοδος της μόλυνσης ενός χαρτοφυλακίου μιας επένδυσης που κατέχεται μέχρι τη λήξη της, ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης που πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος αντί στη δίκαιη αξία, η δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή της υποχρέωσης εκείνη την ημερομηνία, θεωρείται ότι είναι το κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος της.

Εάν η οντότητα αναταξινομήσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας, ή από την κατηγορία διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα με αυτά που αναφέραμε παραπάνω, πρέπει να αναταξινομήσει το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού στη δίκαιη του αξία κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης. Για ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που αναταξινομείται, οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά η οποία ήδη αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή ζημιά δεν μπορεί να αναστραφεί. Η δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης αποτελεί το νέο του κόστος ή αποσβεσμένο κόστος. Για ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που αναταξινομείται από την κατηγορία διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα, οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά που αναγνωρίστηκε στα άλλα πλήρη εισοδήματα πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παραπάνω Παράγραφο

Οι πιο κάτω μεταβολές στις συνθήκες δεν αποτελούν αναταξινομήσεις για τους σκοπούς της πιο πάνω υποπαραγράφου:

- Ένα παράγωγο που προηγουμένως ήταν ένα καθορισμένο και αποτελεσματικό αντισταθμιστικό εργαλείο σε μία αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή μία αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης, το οποίο πλέον δεν πληροί τα κριτήρια ως τέτοιο.
- Ένα παράγωγο που καθίσταται ένα καθορισμένο και αποτελεσματικό αντισταθμιστικό εργαλείο σε μία αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή μία αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης.
- Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που αναταξινομείται όταν μία ασφαλιστική εταιρεία μεταβάλλει τις λογιστικές της πολιτικές σύμφωνα με τις σχετικές πρόνοιες του ΔΠΧΑ 4.

5.10 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν λόγω μεταβολής της δίκαιης αξίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, που δεν αποτελεί μέρος μιας αντισταθμιστικής σχέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

- Κέρδος ή ζημία επί ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που κατατάσσεται στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.
- Κέρδος ή ζημία επί διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από ζημίες απομείωσης και συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, έως ότου το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού πάψει να αναγνωρίζεται, οπότε το συνολικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα κέρδη ή ζημίες. Όμως, ο τόκος που υπολογίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου αναγνωρίζεται στα κέρδη ή ζημίες. Τα μερίσματα επί διαθέσιμου προς πώληση συμμετοχικού τίτλου αναγνωρίζονται στα κέρδη ή ζημίες όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα της οντότητας να λάβει πληρωμή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18.

Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος, το κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται στα κέρδη ή ζημίες κατά την παύση αναγνώρισης ή την απομείωση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. Όμως, για χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι αντισταθμισμένα στοιχεία, το κέρδος ή ζημία αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο αντισταθμίσεις της δίκαιης αξίας.

Αν η οντότητα αναγνωρίσει χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού χρησιμοποιώντας τη λογιστική μέθοδο της ημερομηνίας διακανονισμού, κάθε μεταβολή στην δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για στοιχεία ενεργητικού που απεικονίζονται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος. Για περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην δίκαιη αξία, ωστόσο, η μεταβολή

στην δίκαιη αξία αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημιές ή στα ίδια κεφάλαια, όπως αρμόζει σύμφωνα με την παράγραφο.

5.11 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΚΑΙ ΜΗ ΕΙΣΠΡΑΞΙΜΟΤΗΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς η οντότητα πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη ότι ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μία ομάδα χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού έχει απομειωθεί. Εάν υπάρχει οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη, η οντότητα για να υπολογίζει το ποσό της ζημιάς απομείωσης πρέπει να εφαρμόζει:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που λογιστικοποιούνται σε αποσβεσμένο κόστος.
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που λογιστικοποιούνται σε κόστος.
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που είναι διαθέσιμα προς πώληση.

Ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μία ομάδα χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού έχει απομειωθεί όταν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη της απομείωσης που είναι αποτέλεσμα ενός ή περισσότερων γεγονότων που έχουν συμβεί μετά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, τα οποία έχουν επιπτώσεις στις υπολογιζόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές του στοιχείου αυτού οι οποίες επιπτώσεις μπορούν να υπολογιστούν αξιόπιστα. Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί ένα συγκεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απομείωση, καθώς αυτή μπορεί να είναι αποτέλεσμα διαφόρων γεγονότων. Τέλος οι αναμενόμενες ζημιές ως αποτέλεσμα μελλοντικών γεγονότων δεν αναγνωρίζονται, ανεξάρτητα από τις πιθανότητες δημιουργίας τους.

Αντικειμενική ένδειξη ότι ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού έχει απομειωθεί έχουμε όταν οι παρατηρήσουμε πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση του κομιστή του στοιχείου ενεργητικού σχετικά με τα ακόλουθα ζημιογόνα γεγονότα:

- Σημαντική οικονομική δυσχέρεια του εκδότη ή του οφειλέτη.
- Παράβαση του συμβολαίου.

- Παροχή έκπτωσης από το δανειστή προς τον οφειλέτη, για λόγους οικονομικούς ή νομικούς που αφορούν την οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη, την οποία ο δανειστής δεν θα εξέταζε σε διαφορετική περίπτωση.
- Πιθανότητα πτώχευσης ή αναδιοργανώσεις του δανειζόμενου
- Εξαφάνιση μιας ενεργούς αγοράς για το υπόψη χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού λόγω οικονομικών δυσχερειών.
- Διαπιστωμένα στοιχεία ότι υπάρχει μετρήσιμη μείωση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών από ομάδα χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού από την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών, αν και η μείωση δεν μπορεί ακόμα να προσδιορισθεί μεμονωμένα σε σχέση με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που συνθέτουν την ομάδα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται:
 1. Δυσμενείς μεταβολές στην κατάσταση πληρωμών των οφειλετών της ομάδας.
 2. Εθνικές ή τοπικές οικονομικές συνθήκες που συσχετίζονται με τις αθετήσεις επί των στοιχείων ενεργητικού της ομάδας.

Εκτός από τα γεγονότα που περιγράφηκαν παραπάνω, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης αξίας για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα δραστηριοποιείται και που υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο μπορεί να μην ανακτηθεί. Μια σημαντική η παρατεταμένη μείωση της δίκαιης αξίας μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους του επίσης αποτελεί αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας.

Η εξαφάνιση μιας ενεργού αγοράς, λόγω ότι τα αξιόγραφα της οντότητας δεν είναι πλέον διαπραγματεύσιμα δημόσια δεν αποτελεί απόδειξη απομείωσης αξίας. Επίσης η υποβάθμιση της πιστοληπτικής ικανότητας μιας οντότητας δεν αποτελεί από μόνη της, απόδειξη απομείωσης αξίας, αν και μπορεί να είναι απόδειξη απομείωσης αξίας, σε συνδυασμό με άλλες διαθέσιμες πληροφορίες. Τέλος μια μείωση στην δίκαιη αξία ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού κάτω από το κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος του δεν αποδεικνύει αναγκαστικά ότι υπάρχει απομείωση αξίας.

Αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης που αφορά δάνεια και απαιτήσεις ή διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις που τηρούνται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος, το ποσό της ζημίας επιμετρείται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής

αξίας του στοιχείου ενεργητικού και της παρούσας αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών προεξοφλημένων με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου ενεργητικού. Η λογιστική αξία του στοιχείου αυτού μειώνεται είτε απευθείας είτε μέσω ενός λογαριασμού πρόβλεψης, και το ποσό της ζημίας αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.

Ο έλεγχος απομείωσης γίνεται ως εξής:

1. Αρχικά γίνεται έλεγχος αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη για την απομείωση αξίας μεμονωμένα για χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που είναι από μόνα τους σημαντικά και μεμονωμένα ή συλλογικά για χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους.
2. Αν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι δεν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη της ύπαρξης απομείωσης αξίας για χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που αξιολογήθηκε μεμονωμένα, είτε είναι σημαντικό είτε όχι, εντάσσει το στοιχείο αυτό σε ομάδα χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού με συναφή χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου τα οποία αξιολογεί για απομείωση σε συλλογικό επίπεδο. Περιουσιακά στοιχεία που αξιολογούνται για απομείωση μεμονωμένα και για τα οποία αναγνωρίζεται ή συνεχίζει να αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης δεν περιλαμβάνονται σε συλλογική αξιολόγηση για απομείωση.

Στη περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο, το ύψος της ζημίας απομείωσης μειώνεται και η μείωση σχετίζεται αντικειμενικά με γεγονός που συμβαίνει μετά την αναγνώριση της απομείωσης, τότε η ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως αναστρέφεται είτε απευθείας είτε με την προσαρμογή σχετικού λογαριασμού πρόβλεψης. Η αναστροφή δεν πρέπει να οδηγεί τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, σε ποσό που θα υπερβαίνει το ύψος που θα είχε το αποσβεσμένο κόστος αν η απομείωση δεν είχε αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της αναστροφής. Το ποσό της αναστροφής αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.

Αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι έχει πραγματοποιηθεί ζημία απομείωσης ενός μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν τηρείται λογιστικά στην δίκαιη αξία επειδή αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το ποσό της ζημίας απομείωσης επιμετρείται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, προεξοφλημένων με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς για παρόμοια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Όταν η μείωση της δίκαιης αξίας ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια και υπάρχουν αντικειμενικές ενδείξεις ότι το στοιχείο εκείνο έχει υποστεί απομείωση αξίας, η σωρευτική ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αφαιρείται από τα ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες, ακόμη και στη περίπτωση που το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού έχει αποαναγνωρισθεί. Το ποσό της σωρευτικής ζημίας που αφαιρείται από το ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες σύμφωνα με τα παραπάνω είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της τρέχουσας δίκαιης αξίας, μείον κάθε ζημίας απομείωσης σε αυτό το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού η οποία είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα κέρδη ή τις ζημίες. Οι ζημίες απομείωσης που είχαν αναγνωριστεί στα κέρδη ή τις ζημίες για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως διαθέσιμο προς πώληση και δεν αναστρέφονται μέσω των κερδών ή ζημιών. Μόνο στην περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο αυξάνεται η δίκαιη αξία ενός χρεωστικού τίτλου κατατασσόμενου ως διαθέσιμου προς πώληση και η αύξηση σχετίζεται αντικειμενικά με γεγονός που λαμβάνει χώρα μετά την αναγνώριση στα αποτελέσματα της ζημίας απομείωσης, η ζημία απομείωσης αναστρέφεται και η αναστροφή αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.

5.12 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΣΤΟ Δ.Λ.Π.39

Το Δ.Λ.Π.39 προβλέπει ότι εάν υπάρχει σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός αντισταθμιστικού μέσου και ενός αντισταθμισμένου στοιχείου ο λογιστικός χειρισμός της αύξησης ή ζημιάς από το μέσο και το στοιχείο γίνεται σύμφωνα με την αντιστάθμιση της δίκαιης αξίας, ταμειακών ροών και καθαρής επένδυσης. Ο κανονισμός αυτός επιτρέπει σε μία οντότητα να μην εφαρμόζει για τα εν λόγω μέσα τους κανονισμούς που αναφέραμε στα κεφάλαια 5.3-5.10 και χρησιμοποιεί αντισταθμιστική λογιστική. Η αντισταθμιστική λογιστική είναι προαιρετική, αλλά σε περίπτωση επιλογής πρέπει να ακολουθούνται όλοι οι σχετικοί κανονισμοί.

Για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής, ένα μέσο μπορεί να καθορίζεται ως αντισταθμικό μέσο μόνο εάν σχετίζεται με ένα μέρος έξω από την οντότητα δηλαδή το μέρος αυτό δεν είναι μέλος του ομίλου. Ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται η αντισταθμιστική λογιστική για εσωτερικές αντισταθμίσεις. Το Δ.Λ.Π.39 προσδιορίζει ως μέσα αντιστάθμισης όλα τα παράγωγα εκτός από τα δικαιώματα προαίρεσης που έχουν πωληθεί από την οντότητα, και τα μη παράγωγα

εάν αντισταθμίζουν κίνδυνο ξένου συναλλάγματος. Μία σχέση αντιστάθμισης καθορίζεται για ένα αντισταθμικό μέσο στην ολότητά του, οι μόνες εξαιρέσεις που επιτρέπονται είναι:

1. Ο διαχωρισμός της εσωτερικής αξίας και της χρονικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης και η υπόδειξη του ως αντισταθμικό μέσο μόνο της μεταβολής του στην εσωτερική του αξία.
2. Ο διαχωρισμός της άμεσης τιμής και του επιτοκιακού στοιχείου ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

Ως αντισταθμικό μέσο ακόμα μπορεί να καθορίζεται ένα ποσοστό ενός ολόκληρου αντισταθμικού μέσου. Ένα μεμονωμένο αντισταθμικό μέσο μπορεί να προσδιορίζεται ως αντιστάθμιση για κινδύνους πέραν του ενός τύπου, εάν, οι κίνδυνοι μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια, μπορεί να αποδειχθεί η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, και είναι δυνατόν να διασφαλιστεί ότι υπάρχει ειδικός προσδιορισμός του αντισταθμικού μέσου και των διαφόρων κινδύνων.

Δύο ή περισσότερα παράγωγα, ή ποσοστά αυτών, μπορούν να καθοριστούν από κοινού ως το αντισταθμικό μέσο, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου οι κίνδυνοι που προκύπτουν από μερικά παράγωγα εξουδετερώνουν τους κινδύνους που προκύπτουν από άλλα παράγωγα. Όμως, ένα επιτόκιο ή άλλο παράγωγο μέσο που συνδυάζει ένα πωληθέν και ένα αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν μπορεί να καθοριστεί ως αντισταθμικό μέσο εάν, στην πράξη, ισοδυναμεί με καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης. Ομοίως, δύο ή περισσότερα εργαλεία, ή ποσοστά αυτών, μπορούν να καθοριστούν ως το αντισταθμικό μέσο μόνο στην περίπτωση που κανένα από αυτά δεν είναι πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης. Αξίζει να τονίσουμε ότι ένα παράγωγο δεν μπορεί να καθοριστεί ως αντισταθμικό μέσο για μόνο ένα μέρος της διάρκειάς του.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π39 αντισταθμισμένα στοιχεία μπορεί να είναι:

- Ένα αναγνωρισμένο στοιχείο ενεργητικού.
- Μία αναγνωρισμένη υποχρέωση.
- Μία μη αναγνωρισμένη αμετάκλητη δέσμευση.
- Μία πολύ πιθανή προβλεπόμενη μελλοντική συναλλαγή.
- Μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού.

- Ένα μεμονωμένο στοιχείο ενεργητικού, μία μεμονωμένη υποχρέωση, αμετάκλητη δέσμευση, πολύ πιθανή προβλεπόμενη συναλλαγή ή καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού.
- Μία ομάδα στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, αμετάκλητων δεσμεύσεων, πολύ πιθανών προβλεπόμενων συναλλαγών ή καθαρών επενδύσεων σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού με παρόμοια χαρακτηριστικά κινδύνου.
- Σε μία αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου για κίνδυνο επιτοκίου και μόνο, ένα ποσοστό του χαρτοφυλακίου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή των υποχρεώσεων που μοιράζονται τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται.

Σε αντίθεση με τα δάνεια και τις απαιτήσεις, οι επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους δεν μπορούν να αποτελέσουν αντισταθμισμένο στοιχείο για κίνδυνο επιτοκίου ή κίνδυνο προπληρωμής καθώς ο καθορισμός τους ως επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους απαιτεί την πρόθεση για διατήρηση τους μέχρι τη λήξη τους ανεξάρτητα από μεταβολές στη δίκαιή τους αξία ή τις ταμειακές τους ροές λόγω μεταβολών στα επιτόκια. Όμως, μία επένδυση που κατέχεται μέχρι τη λήξη της μπορεί να αποτελέσει αντισταθμισμένο στοιχείο σε σχέση με κινδύνους που αφορούν ισοτιμίες ξένου συναλλάγματος και πιστωτικούς κινδύνους.

Για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής, μπορούν να καθοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία μόνο στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις, αμετάκλητες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προβλεπόμενες συναλλαγές που αφορούν σε εξωτερικούς αντισυμβαλλόμενους. Ως εκ τούτου, αντισταθμιστική λογιστική μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων ή τομέων ενός ομίλου μόνο στις χωριστές οικονομικές καταστάσεις των εν λόγω οντοτήτων ή τομέων, και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Ως εξαίρεση του παραπάνω κανονισμού, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενός ενδοομιλικού νομισματικού στοιχείου μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις καθορισμού ως αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνο εάν το στοιχείο εκθέτει την οντότητα σε κίνδυνο δημιουργίας συναλλαγματικών αυξήσεων ή ζημιών που δεν διαγράφονται πλήρως κατά την ενοποίηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, συναλλαγματικές αυξήσεις και ζημιές σε ενδοομιλικά νομισματικά στοιχεία δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση όταν το νομισματικό στοιχείο αφορά σε συναλλαγή μεταξύ δύο μελών του ομίλου τα οποία έχουν διαφορετικά λειτουργικά νομίσματα. Ακόμα, βάσει τροποποίησης του Δ.Λ.Π.39 που έγινε τον Απρίλιο του 2005, ο συναλλαγματικός κίνδυνος μίας πολύ πιθανής προβλεπόμενης

ενδοομιλικής συναλλαγής μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις καθορισμού ως αντισταθμισμένου στοιχείου στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον η συναλλαγή εκφράζεται σε ένα νόμισμα που δεν είναι το λειτουργικό νόμισμα της οντότητας που κάνει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος που επηρεάζει το ενοποιημένο κέρδος ή ζημιά. Η οντότητα μπορεί να είναι η μητρική ή θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία ή ένα υποκατάστημα. Παραδείγματα συναλλαγών όπου ο συναλλαγματικός κίνδυνος δεν επηρεάζει το ενοποιημένο κέρδος ή ζημιά είναι οι πληρωμές δικαιωμάτων, τόκων ή κόστη διοίκησης, όταν δεν υπάρχει σχετική εξωτερική συναλλαγή. Παραδείγματα συναλλαγών όπου ο συναλλαγματικός κίνδυνος δεν επηρεάζει το ενοποιημένο κέρδος ή ζημιά είναι όταν οι προβλεπόμενες πωλήσεις ή αγορές αποθεμάτων μεταξύ μελών του ομίλου όταν θα υπάρξει μεταγενέστερη πώληση των αποθεμάτων σε εξωτερικό μέρος, και η προβλεπόμενη ενδοομιλική πώληση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που θα χρησιμοποιηθούν στις εργασίες του μέλους που τα αγοράζει και, ως εκ των πραγμάτων, θα καταχωρίζεται ως απόσβεση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού στο κέρδος ή ζημιά.

Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μία υποχρέωση, μπορεί να αποτελέσει αντισταθμισμένο στοιχείο αναφορικά με κινδύνους που σχετίζονται μόνο με ένα μέρος των ταμειακών ροών ή της δίκαιης, εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, ένα προσδιορισμένο και ξεχωριστό επιμετρήσιμο μέρος της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός τοκοφόρου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης μπορεί να καθοριστεί ως ο αντισταθμισμένος κίνδυνος. Για αντιστάθμιση δίκαιης αξίας για τον κίνδυνο επιτοκίου σε ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης και μόνο σε αυτή την περίπτωση, το μέρος του χαρτοφυλακίου που αντισταθμίζεται μπορεί να καθοριστεί στη βάση ενός ποσού ενός νομίσματος αντί στη βάση ξεχωρισμένων στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων. Ο καθορισμός ενός καθαρού ποσού που συμπεριλαμβάνει στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις απαγορεύεται. Η οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει ένα μέρος του κινδύνου επιτοκίου που σχετίζεται με το καθορισμένο ποσό. Για παράδειγμα, στην περίπτωση της αντιστάθμισης ενός χαρτοφυλακίου που συμπεριλαμβάνει στοιχεία ενεργητικού με ρήτρα πρόωρης αποπληρωμής, η οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τη μεταβολή στη δίκαιη αξία που είναι αποδοτέα στη μεταβολή του αντισταθμισμένου κινδύνου επιτοκίου στη βάση των αναμενόμενων, παρά των συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής του επιτοκίου. Όταν το ποσοστό που αντισταθμίζεται βασίζεται στις αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου, η επίπτωση των μεταβολών στο

αντισταθμιζόμενο επιτόκιο που κατά τις εν λόγω ημερομηνίες πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον καθορισμό της μεταβολής στη δίκαιη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Ως εκ τούτου, σε ένα χαρτοφυλάκιο που συμπεριλαμβάνει στοιχεία ενεργητικού με ρήτρα πρόωρης αποπληρωμής και το οποίο αντισταθμίζεται με ένα μη προπληρωτέο παράγωγο, θα προκύψει αναποτελεσματικότητα σε περίπτωση που μεταβάλλονται οι ημερομηνίες στις οποίες αναμένεται να γίνουν οι προπληρωμές, ή σε περίπτωση που οι πραγματικές ημερομηνίες προπληρωμής διαφέρουν από τις αναμενόμενες ημερομηνίες.

Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μη χρηματοοικονομικής φύσης δηλαδή είναι ένα μη χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μία μη χρηματοοικονομική υποχρέωση, τότε πρέπει να προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο όταν:

- Υπάρχει κίνδυνος ξένου συναλλάγματος.
- Για όλους τους κινδύνους στην ολότητα του.

Οι μεταβολές στην τιμή ενός συστατικού μέρους ή ενός στοιχείου μη χρηματοοικονομικής φύσης δεν έχουν προβλέψιμη και ξεχωριστή επιμετρήσιμη επίδραση, στην τιμή ενός στοιχείου, που είναι συγκρίσιμη με, λόγω χάρη, μία μεταβολή των επιτοκίων στην τιμή ενός χρεογράφου. Ως εκ τούτου, τα στοιχεία μη χρηματοοικονομικής φύσης μπορούν να αποτελέσουν αντισταθμισμένο μέσο είτε μόνο στην ολότητά τους είτε για κίνδυνο συναλλάγματος.

Τα παρόμοια στοιχεία ενεργητικού ή παρόμοιες υποχρεώσεις πρέπει να αθροίζονται και να αντισταθμίζονται ως σύνολο μόνο εάν τα μεμονωμένα στοιχεία ενεργητικού ή οι μεμονωμένες υποχρεώσεις του συνόλου μοιράζονται τους ίδιους κινδύνους για τους οποίους καθορίζεται η αντιστάθμιση. Ακόμα, η μεταβολή στη δίκαιη αξία που είναι αποδοτέα στον αντισταθμισμένο κίνδυνο για κάθε μεμονωμένο στοιχείο του συνόλου πρέπει να αναμένεται να είναι περίπου ανάλογη με την ολική μεταβολή της δίκαιης αξίας αποδοτέας στον αντισταθμισμένο κίνδυνο του συνόλου των στοιχείων. Αντίθετα την περίπτωση της αντιστάθμισης μίας συνολικής καθαρής θέσης, όπου αντισταθμίζεται η καθαρή θέση μεταξύ παρόμοιων στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων, το Δ.Λ.Π.39 καθορίζει ότι δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αντισταθμιστική λογιστική. Ο λόγος είναι ότι η οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης με τη σύγκριση της μεταβολής στη δίκαιη αξία ή στις ταμειακές ροές ενός αντισταθμισμένου μέσου και ενός αντισταθμισμένου στοιχείου. Όμως,

μπορεί να υπάρξει το ίδιο αποτέλεσμα εάν προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο ένα μέρος των υποκείμενων στοιχείων.

Μία σχέση αντιστάθμισης μπορεί να χρησιμοποιεί τη μέθοδο της αντισταθμιστικής λογιστικής εάν πληροί όλα τα παρακάτω:

- Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης να υπάρχει τυπική υπόδειξη και τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης με τη στρατηγική και το στόχο διαχείρισης κινδύνου της οντότητας. Η τεκμηρίωση πρέπει να συμπεριλαμβάνει:
 1. Προσδιορισμό του αντισταθμισμένου μέσου.
 2. Προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου.
 3. Τη φύση του κινδύνου που αντισταθμίζεται.
 4. Πώς η οντότητα θα αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα του αντισταθμισμένου μέσου.
- Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι πολύ αποτελεσματική στην επίτευξη συμψηφισμού των μεταβολών στη δίκαιη αξία ή στις ταμειακές ροές αποδοτέες στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται, σε συνέπεια με την αρχικά τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης.
- Για αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η προβλεπόμενη συναλλαγή που αντισταθμίζεται πρέπει να είναι πολύ πιθανή και πρέπει να εμπεριέχει κίνδυνο μεταβολών σε ταμειακές ροές οι οποίες θα μπορούσαν τελικά να επηρεάσουν το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά.
- Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, δηλαδή η δίκαιη αξία ή οι ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου και η δίκαιη αξία του αντισταθμισμένου μέσου μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία .
- Η αντιστάθμιση αξιολογείται πάνω σε συνεχή βάση και προσδιορίζεται ως πολύ αποτελεσματική καθ' όλη την περίοδο αναφοράς για την οποία είχε καθοριστεί η αντιστάθμιση.

Τέλος μία αντιστάθμιση θεωρείται πολύ αποτελεσματική μόνο στην περίπτωση που πληρούνται και οι δύο πιο κάτω προϋποθέσεις:

- τόσο κατά την έναρξη της αντιστάθμισης όσο και σε μεταγενέστερες περιόδους, η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι πολύ αποτελεσματική στο να επιτυγχάνει την

αντιστάθμιση μεταβολών αποδοτέων στον αντισταθμισμένο κίνδυνο κατά τη διάρκεια της περιόδου για την οποία καθορίζεται η αντιστάθμιση. Τέτοια προσδοκία μπορεί να αποδεικνύεται με διάφορους τρόπους, συμπεριλαμβανομένης της σύγκρισης παρελθουσών μεταβολών της δίκαιης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο με παρελθούσες μεταβολές της δίκαιης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου μέσου ή αποδεικνύοντας την ύπαρξη μίας υψηλού βαθμού συσχέτισης μεταξύ της δίκαιης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου και εκείνων του αντισταθμισμένου μέσου .

- Τα πραγματικά αποτελέσματα της αντιστάθμισης είναι μεταξύ ενός περιθωρίου 80% – 125% .

Στο Δ.Λ.Π.39 έχουμε τρία είδη αντιστάθμισης και τα μελετάμε στα επόμενα τρία κεφάλαια.

5.13 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ

Η αντιστάθμιση δίκαιης αξίας αντισταθμίζει τον κίνδυνο μεταβολής της δίκαιης αξίας του αντισταθμιστικού στοιχείου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, και η μεταβολή αυτή μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά. Παραδείγματα αντιστάθμισης δίκαιης αξίας είναι:

- Η αντιστάθμιση του κινδύνου μεταβολής στη δίκαιη αξία ενός δανείου σε σταθερό επιτόκιο ως αποτέλεσμα μεταβολών στα αγοραία επιτόκια.
- Αντιστάθμιση μίας αμετάκλητης δέσμευσης. Όμως, μία αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου μίας αμετάκλητης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά είτε ως αντιστάθμιση δίκαιης αξίας είτε ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Η αντιστάθμιση δίκαιης αξίας πρέπει να λογιστικοποιείται ως εξής:

- Το κέρδος ή η ζημιά από την νέα επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης στην δίκαιη αξία ή το συνθετικό στοιχείο σε ξένο νόμισμα της λογιστικής του αξίας, επιμετρημένης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21 που αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.
- Η λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου προσαρμόζεται με το κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει από το αντισταθμισμένο στοιχείο και αφορά στον αντισταθμισμένο κίνδυνο. Αυτό εφαρμόζεται αν το αντισταθμισμένο στοιχείο

υπολογίζεται στο κόστος. Αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες, το κέρδος ή η ζημία που αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο αν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού.

Στη περίπτωση αντιστάθμισης δίκαιης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου μέρους ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων, η απαίτηση της παραπάνω παραγράφου μπορεί να καλυφθεί με την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας που αφορά το αντισταθμισμένο στοιχείο:

- Με ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των στοιχείων ενεργητικού, για εκείνες τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί στοιχείο ενεργητικού.
- Με ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των υποχρεώσεων, για εκείνες τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί υποχρέωση.

Τα ιδιαίτερα συγκεκριμένα κονδύλια που αναφέρονται παραπάνω παρουσιάζονται δίπλα στα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Τα ποσά που περιλαμβάνονται σε εκείνα τα συγκεκριμένα κονδύλια αφαιρούνται από τον ισολογισμό όταν τα στοιχεία ενεργητικού ή οι υποχρεώσεις με τις οποίες έχουν σχέση σταματάνε να αναγνωρίζονται.

Η αντισταθμιστική λογιστική δίκαιης αξίας θα πρέπει να διακόπτεται όταν:

1. Το αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί.
2. Η αντιστάθμιση δεν πληροί εφεξής τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αντισταθμιστικής λογιστικής.
3. Η οικονομική οντότητα ανακαλέσει τον καθορισμό της.

Οποιαδήποτε αναπροσαρμογή που απορρέει στη λογιστική αξία ενός αντισταθμισμένου χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο χρησιμοποιείται η μέθοδος του αποτελεσματικού επιτοκίου αποσβένεται στα κέρδη ή τις ζημίες. Η απόσβεση αυτή μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και αρχίζει το αργότερο κατά το χρόνο που το αντισταθμισμένο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται για μεταβολές στην δίκαιη αξία του που προέρχονται από τον αντισταθμισμένο κίνδυνο. Η απόσβεση βασίζεται στον επανυπολογισμό του

αποτελεσματικού επιτοκίου κατά την ημερομηνία της έναρξης της απόσβεσης. Όμως, αν στην περίπτωση μιας αντιστάθμισης δίκαιης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων, η απόσβεση με επανυπολογιζόμενο αποτελεσματικό επιτόκιο δεν είναι εφικτή, η προσαρμογή αποσβένεται με τη χρήση της σταθερής μεθόδου. Η προσαρμογή αποσβένεται πλήρως μέχρι τη λήξη του μέσου ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, μέχρι την εκπνοή της σχετικής περιόδου αναπροσαρμογής του επιτοκίου.

Όταν καθοριστεί ως αντισταθμιστικό στοιχείο μία μη αναγνωρισμένη αμετάκλητη δέσμευση, η μεταγενέστερη συσσωρευμένη μεταβολή στη δίκαιη αξία της αποδίδεται στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται, αναγνωρίζεται ως στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση και η αντίστοιχη αύξηση ή ζημιά αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά. Ακόμα οι μεταβολές στη δίκαιη αξία του αντισταθμιστικού μέσου αναγνωρίζονται και αυτές στο κέρδος ή τη ζημιά.

Όταν η οντότητα αναλαμβάνει τη δέσμευση να αποκτήσει ένα στοιχείο ενεργητικού ή να αναλάβει μια υποχρέωση που είναι αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση δίκαιης αξίας, η αρχική λογιστική αξία του στοιχείου ενεργητικού ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την ανταπόκριση της οντότητας στην δέσμευση προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη συσσωρευμένη μεταβολή της δίκαιης αξίας της δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο που είχε αναγνωριστεί στον ισολογισμό.

5.14 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Όπως αναφέρεται και προηγουμένως η αντιστάθμιση ταμειακών ροών αντισταθμίζει τον κίνδυνο μεταβολής των ταμειακών ροών του αντισταθμιστικού στοιχείου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, και η μεταβολή αυτή δύναται να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά. Παραδείγματα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η χρήση μίας συμφωνίας ανταλλαγών κυρίως για τη μεταβολή δανεισμού από κυμαινόμενο σε σταθερό επιτόκιο, και η αντιστάθμιση μελλοντικού κινδύνου για αναμενόμενες συναλλαγές.

Εάν μία αντιστάθμιση ταμειακών ροών πληροί τις προϋποθέσεις της αντισταθμιστικής λογιστικής κατά τη διάρκεια της περιόδου, τότε αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

- το μέρος της αύξησης ή ζημιάς στο αντισταθμιστικό μέσο που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται απευθείας στα άλλα πλήρη εισοδήματα.

- το μέρος της αύξησης ή ζημιάς που αποτελεί μη αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται στο κέρδος ή τη ζημιά.

Πιο συγκεκριμένα η αντιστάθμιση ταμειακών ροών αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

- Το ξεχωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που σχετίζεται με το αντισταθμικό στοιχείο αναπροσαρμόζεται στο αριθμητικά χαμηλότερο εκ των δύο πιο κάτω ποσών:
 1. Τη συσσωρευμένη αύξηση ή ζημιά στο αντισταθμικό μέσο από την έναρξη της αντιστάθμισης.
 2. Τη συσσωρευμένη δίκαιη αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών στο αντισταθμισμένο στοιχείο από την έναρξη της αντιστάθμισης.
- Οποιαδήποτε απομένουσα αύξηση ή ζημιά στο αντισταθμισμένο μέσο ή καθορισμένο μέρος αυτού αναγνωρίζεται στο κέρδος ή τη ζημιά.
- στην περίπτωση που η τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων της οντότητας, όσον αφορά συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης, εξαιρεί ένα ορισμένο συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημιάς ή των σχετικών ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης από την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας, το εξαιρούμενο αυτό συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημιάς αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις μεταβολές της δίκαιης αξίας.

Εάν η αντιστάθμιση μίας προβλεπόμενης συναλλαγής μεταγενέστερα οδηγεί στην αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μίας χρηματοοικονομικής υποχρεώσεως, τότε, στη χρονική στιγμή που αναγνωρίζεται το στοιχείο ενεργητικού ή η υποχρέωση, οι σχετικές αυξήσεις ή ζημιές που είχαν αναγνωριστεί στα άλλα πλήρη εισοδήματα πρέπει να αναταξινομηθούν από τα ίδια κεφάλαια στο κέρδος ή ζημιά στην ίδια περίοδο που το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή η χρηματοοικονομική υποχρέωση επηρεάζει το κέρδος ή τη ζημιά. Όμως, αν η οντότητα αναμένει ότι ολόκληρη ή ένα μέρος μίας ζημιάς που αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μεταγενέστερες περιόδους, πρέπει να αναταξινομήσει το σχετικό ποσό στο κέρδος ή τη ζημιά.

Αν μια αντιστάθμιση προβλεπόμενης συναλλαγής μεταγενέστερα καταλήξει στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μια προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά μη

χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση μετατραπεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης, τότε η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα παρακάτω:

- Ανακατατάσσει τις σχετικές αυξήσεις ή ζημιές που είχαν αναγνωρισθεί στα άλλα πλήρη εισοδήματα στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού ή η υποχρέωση επηρεάζει το κέρδος ή τη ζημιά. Όμως, εάν η οντότητα αναμένει ότι ολόκληρη ή ένα μέρος μίας ζημιάς που αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μεταγενέστερες περιόδους, πρέπει να αναταξινομήσει το σχετικό ποσό στο κέρδος ή τη ζημιά.
- Μεταφέρει τις σχετικές αυξήσεις ή ζημιές από τα ίδια κεφάλαια στο αρχικό κόστος ή άλλη λογιστική αξία του στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης.

Η οντότητα πρέπει να υιοθετήσει τα παραπάνω ως λογιστική της πολιτική και να το εφαρμόζει με συνέπεια για όλες τις αντισταθμίσεις που την αφορούν. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις αντισταθμίσεων ταμειακών ροών εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται πιο πάνω, τα ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στα άλλα πλήρη εισοδήματα πρέπει να ταξινομούνται από τα ίδια κεφάλαια στο κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου κατά την οποία η αντισταθμισμένη προβλεπόμενη συναλλαγή επηρεάζει το καθαρό κέρδος ή ζημιά.

Η οντότητα πρέπει να διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης ταμειακών ροών, εάν συμβεί οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

1. Το μέσο αντιστάθμισης εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημιά από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα άλλα πλήρη εισοδήματα, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν, αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζεται η αντιστάθμιση προβλεπόμενης συναλλαγής.
2. Η αντιστάθμιση δεν πληροί τα κριτήρια της εφαρμογής της αντισταθμιστικής λογιστικής όπως προβλέπονται. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημιά από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα άλλα πλήρη εισοδήματα, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός, αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η

προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζεται η αντιστάθμιση προβλεπόμενης συναλλαγής.

3. Η αναμενόμενη συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί, οπότε το κάθε σχετικό συσσωρευμένο κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα άλλα πλήρη εισοδήματα, από το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός, αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες. Μια προσδοκώμενη συναλλαγή που δεν είναι πλέον πολύ πιθανή μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται να συμβεί.
4. Η οντότητα ανακαλεί τον προσδιορισμό της αντιστάθμισης. Για αντισταθμίσεις μιας προσδοκώμενης συναλλαγής, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα άλλα πλήρη εισοδήματα, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός, αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή ή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί. Κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζεται η αντιστάθμιση προβλεπόμενης συναλλαγής. Αν η συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί, το συσσωρευμένο κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωρισθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες.

Επιπρόσθετα, με βάση σχετική τροποποίηση στο Δ.Λ.Π.39 που έγινε τον Απρίλιο του 2005, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος μίας πολύ πιθανής προβλεπόμενης ενδοομιλικής συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί ως το αντισταθμιστικό στοιχείο όταν:

- Η συναλλαγή εκφράζεται σε ένα νόμισμα που δεν είναι το λειτουργικό νόμισμα της οντότητας που κάνει τη συναλλαγή.
- Ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει το ενοποιημένο κέρδος ή ζημία.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα προβλεπόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες δεν επηρεάζουν το ενοποιημένο κέρδος ή ζημία είναι ενδοομιλικές χρεώσεις δικαιωμάτων, τόκων και διοικητικών υπηρεσιών, εκτός εάν υπάρχει σχετική εξωτερική συναλλαγή. Όμως, όταν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μίας προβλεπόμενης ενδοομιλικής συναλλαγής θα επηρεάσει το ενοποιημένο κέρδος ή ζημία, η ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμιστικό στοιχείο. Σχετικά παραδείγματα είναι:

1. Μία αναμενόμενη ενδοομιλική αγορά ή πώληση εμπορευμάτων εάν θα υπάρξει μεταγενέστερη εξωτερική πώληση.
2. Μία αναμενόμενη ενδοομιλική πώληση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού από ένα μέλος του ομίλου που είναι ο κατασκευαστής προς ένα άλλο μέλος του ομίλου το οποίο θα είναι ο χρήστης.

Στη περίπτωση που μία προσδοκώμενη ενδοομιλική συναλλαγή πληροί τις προϋποθέσεις για αντισταθμιστική λογιστική, οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά που αναγνωρίζεται στα άλλα πλήρη εισοδήματα πρέπει να ταξινομείται στο κέρδος ή ζημιά στην ίδια περίοδο κατά την οποία ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα ενοποιημένα κέρδη ή τις ζημίες

5.15 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ

Η αντιστάθμιση μίας καθαρής επένδυσης σε μία εκμετάλλευση εξωτερικού αποτελεί μία αντιστάθμιση της έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο για το ποσοστό που κατέχει η οντότητα στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εκμετάλλευσης εξωτερικού. Το Δ.Λ.Π.21 απαιτεί όπως το ποσοστό που κατέχει η οντότητα στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εκμετάλλευσης εξωτερικού να μετατραπεί στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας με την αύξηση ή ζημιά από τη μετατροπή να αναγνωρίζεται στα άλλα πλήρη εισοδήματα.

Η αντιστάθμιση μίας καθαρής επένδυσης σε μία εκμετάλλευση εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένης μίας αντιστάθμισης ενός νομισματικού στοιχείου που λογιστικοποιείται ως μέρος της καθαρής επένδυσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, και γνωρίζοντας ότι πληροί όλες τις υπόλοιπες προϋποθέσεις για αντισταθμιστική λογιστική, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών που:

- Το ποσοστό της αύξησης ή ζημιάς στο αντισταθμιστικό μέσο το οποίο τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση και πρέπει να αναγνωρίζεται στα άλλα πλήρη εισοδήματα.
- Το μη αποτελεσματικό ποσοστό της αύξησης ή ζημιάς στο αντισταθμιστικό μέσο αναγνωρίζεται αμέσως στο κέρδος ή τη ζημιά.

Η αύξηση ή ζημιά στο αντισταθμιστικό μέσο που αφορά το αποτελεσματικό ποσοστό της αντιστάθμισης που αναγνωρίστηκε στα άλλα πλήρη εισοδήματα, πρέπει να αναταξινομηθεί

από τα ίδια κεφάλαια στο κέρδος ή ζημιά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21 όταν η καθαρή επένδυση επηρεάζει το κέρδος ή ζημιά, δηλαδή όταν η καθαρή επένδυση στην εκμετάλλευση του εξωτερικού εκποιηθεί ολικώς ή μερικώς. Αυτό καθιστά αναγκαία την ξεχωριστή παρακολούθηση των αυξήσεων ή ζημιών από μέσα αντιστάθμισης οι οποίες αναγνωρίστηκαν στα άλλα πλήρη εισοδήματα σε σχέση με την αντιστάθμιση κάθε ξεχωριστής εκμετάλλευσης εξωτερικού, ούτως ώστε να υπάρχει η δυνατότητα να υπολογιστεί πόσο από το συνολικό ποσό που είχε αναγνωριστεί στα άλλα πλήρη εισοδήματα θα πρέπει να αναταξινομηθεί από τα ίδια κεφάλαια στο κέρδος ή ζημιά όταν υπάρχει εκποίηση μίας εκμετάλλευσης εξωτερικού. Αυτό μπορεί να είναι ιδιαίτερα δύσκολο σε μεγάλους ομίλους με πολλές εκμεταλλεύσεις εξωτερικού που χρησιμοποιεί διάφορα μέσα αντιστάθμισης.

Τέλος η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης επιτρέπεται μόνο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς είναι μόνο σε αυτές που αναγνωρίζονται τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

5.16 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π.39 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και το νόμο 2190/1920, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό που εισπράχθηκε η πληρώθηκε. Ακόμα τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε μετατρέπονται σε έξοδα. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται την δίκαιη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής. Επίσης, δεν υπάρχει σχετική διάταξη στην Ελληνική νομοθεσία που να ορίζει την λογιστικοποίησει και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμιση.

Άλλη μία διαφορά είναι ότι, στο Δ.Λ.Π.39 οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται τις περισσότερες φορές ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση στα αποτελέσματα ή υπό προϋποθέσεις απευθείας στην καθαρή θέση. Αντίθετα στην Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει διάταξη για τις αποτιμήσεις.

5.17 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Την 1/1/2011 η "Α" Α.Ε. εκδίδει χρεόγραφα "με πρόσκληση στο κοινό". Η συνολική ονομαστική αξία είναι €10 εκατ. και το ομόλογο εκδίδεται με έκπτωση 3% στην ονομαστική του αξία. Τα σχετικά κόστη της έκδοσης είναι €250,000. Η ονομαστική αξία ανά ομόλογο είναι €100. Τα χρεόγραφα φέρουν τόκο 4% στην ονομαστική τους αξία αυξανόμενου κατά 1% κατ' έτος, και είναι εξαγοράσιμα την 31/12/2014 με υπέρ το άρτιο πληρωμή 8%. Τα χρεόγραφα εισάγονται στο ΧΑΑ την 31/12/2011 και η αγοραία τους αξία στο κλείσιμο των συναλλαγών της ημέρας είναι €94 το κάθε ένα. Η εταιρεία δεν υποδεικνύει τα χρεόγραφα ως χρηματοοικονομική υποχρέωση σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημίας.

1. Ποια θα είναι η επιμέτρηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την 31/12/2011
2. Ποιες θα είναι οι σχετικές λογιστικές καταχωρίσεις και ποια η επιμέτρηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης τα έτη 2012, 2013 και 2014.
3. Ποιος θα ήταν ο λογιστικός χειρισμός των χρεογράφων εάν ο σκοπός έκδοσης τους ήταν η εισαγωγή τους στο ΧΑΑ με την πρόθεση της επαναγοράς τους στο εγγύς μέλλον στην περίπτωση που μειωνόταν η δίκαιή τους αξία;

ΛΥΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

(1)	1/1/201	31/1/201	31/12/201	31/12/201	31/12/201	
	1	1	2	3	4	
Είσπραξη	9.7					
Κόστος συναλλαγής	0,25					
Τόκοι		-0.4	-0.5	-0.6	-0.7	
Αποπληρωμή					-10.8	
Καθαρές ταμειακές ροές	9.45	-0.4	-0.5	-0.6	-11.5	
Προεξ. Συντελεστής(5)	1	0.952	0.907	0.864	0.823	

(%)						
Παρούσα αξία(5%)	9.45	-0.381	-0.454	-0.518	-9.465 →	-1.368
Προεξ. Συντελεστής(10%)	1	0.909	0.826	0.751	0.683	
Παρούσα αξία(10%)	9.45	-0.364	-0.413	-0.451	-7.855 →	0.367

Σύμφωνα με τη μέθοδο της παρεμβολής ο εσωτερικός συντελεστής απόδοσης είναι $5\% + [(-1.368)/(-1.368-0.367)]*(10\%-5\%) = 8.94\%$

1/1/2011	ταμείο/τράπεζα	0.25	1/1/2011	ταμείο/τράπεζα	9.7
				Καθαρή αξία	
31/12/2011	ταμείο/τράπεζα(4%*10)	0.4	31/12/2011	[8.94%(9.7-0.25)]	0.845
	χρεολυμένο κόστος σε				
31/12/2011	μεταφορά	9.895			
		10.545			10.545

Η επιμέτρηση της XY την 31/12/X5 θα είναι €9.895 εκατ. ή €98.95 ανά ομόλογο των €100.

(2)

	ταμείο/τράπεζα			χρεολυμένο	
31/12/20012	(5%*10)	0.5	1/01/1012	κόστος	9.895
	χρεολυμένο κόστος σε			Καθαρή αξία	
31/12/20012	μεταφορά	10.28	31/12/2012	(8.94%*10.28)	0.885
		10.78			10.78
	ταμείο/τράπεζα			χρεολυμένο	
31/12/2013	(6%*10)	0.6	1/1/2013	κόστος	10.28
	χρεολυμένο κόστος σε			Καθαρή αξία	
31/12/2013	μεταφορά	10.599	31/12/2013	(8,94%*10.28)	0.919

		11.199			11.199
				χρεολυμένο	
31/12/2014	ταμείο/τράπεζα(7%*10)	0.7	1/1/2014	κόστος	10.599
				Καθαρή αξία	
31/12/2014	ταμείο/τράπεζα	10.8	31/12/2014	(8.94%*10.599)	0.901
		11.5			11.5

Η επιμέτρηση στο τέλος κάθε έτους θα είναι

31/12/2012	10.28
31/12/2013	10.599
31/12/2014	-

(3) Τα χρεόγραφα θα ταξινομούνται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση κατεχόμενη ή για εμπορία και θα λογιστικοποιούνται στη δίκαιή τους αξία ως χρηματοοικονομική υποχρέωση στη δίκαιη αξία κέρδους ή ζημίας. Στην αρχική επιμέτρηση (1/1/2011) η χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται στα €9.7 εκατ. Στη μεταγενέστερη επιμέτρηση (31/12/2011) τα χρεόγραφα επιμετρούνται στα €9.4 και η διαφορά (€0.3 εκατ.) αναγνωρίζεται ως ζημιά για το έτος.

5.18 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Σκοπός του Δ.Λ.Π.39 είναι να καθορίσει τις αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37, δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.17, στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις του εργοδότη που αφορούν σε σχέδια ωφελημάτων προσωπικού που υπόκεινται στις πρόνοιες του Δ.Λ.Π.19, χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την οντότητα, τα οποία πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του Δ.Λ.Π.32, συμβόλαιο για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια επιχειρηματική συνένωση, συμβόλαια για τη μελλοντική

αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου στοιχείου μεταξύ ενός αγοραστή και ενός πωλητή σε μια συνένωση επιχειρήσεων, δεσμεύσεις για δάνεια εκτός από αυτές που θα αναφέρουμε στο Δ.Λ.Π.39, χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και υποχρεώσεις που προκύπτουν από συμφωνίες για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ2, επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, Δ.Λ.Π.28 και το Δ.Λ.Π.31 και δικαιώματα και υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια..

Το Δ.Λ.Π.39 εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν καθαρά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση των συμβολαίων που έγιναν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ακόμα εφαρμόζεται και σε δανειακές δεσμεύσεις οι οποίες καθορίζονται από την οντότητα ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην δίκαιη αξία μέσω του κέρδους ή της ζημίας, δεσμεύσεις για παροχή δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο από το επιτόκιο της αγοράς και δεσμεύσεις οι οποίες μπορούν να διακανονιστούν καθαρά τοις μετρητοίς ή με παράδοση ή έκδοση άλλου χρηματοοικονομικού μέσου.

Στο πρότυπο αυτό συναντάμε πολλούς όρους που μας βοηθάνε στην κατανόηση του και που έχουμε συναντήσει και στα προηγούμενα πρότυπα της εργασίας αυτής καθώς είναι στενά συνδεδεμένα μεταξύ τους. Μερικοί από τους όρους που συναντάμε είναι χρηματοοικονομικό μέσο, χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού, χρηματοοικονομική υποχρέωση, παράγωγο, προβλεπόμενη συναλλαγή, δίκαιη αξία, αποαναγνώριση, κανονική αγορά ή πώληση, κόστη συναλλαγής, μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου, πραγματικό επιτόκιο, αμετάκλητη δέσμευση, αντισταθμισμένο στοιχείο, αντισταθμιστικό μέσο, αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης.

Επιπλέον γίνεται μια ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών μέσων και αυτά ταξινομούνται ως: 1) δάνεια και εισπρακτέα που είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές που δεν είναι εισηγμένα σε μία ενεργό αγορά, 2) επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές, με καθορισμένη λήξη και εκείνες τις οποίες η οντότητα έχει θετική πρόθεση και δυνατότητα να τις κρατήσει μέχρι τη λήξη τους, 3) χρηματοοικονομικά

στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση που ορίζονται ως διαθέσιμα προς πώληση και δεν ταξινομούνται ως δάνεια και απαιτήσεις, 4) επενδύσεις που κατέχονται μέχρι τη λήξη τους ή στοιχεία ενεργητικού αναγνωρισμένα στη δίκαιη αξία τους, 5) χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς, 6) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημιάς και 7) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε κόστος ή αποσβεσμένο κόστος.

Ενσωματωμένο παράγωγο έχουμε όταν ένα παράγωγο μπορεί να αποτελέσει μέρος ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου που συμπεριλαμβάνει τόσο ένα παράγωγο όσο και ένα μη παραγωγό κύριο συμβόλαιο, με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμειακές ροές του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου να μεταβάλλονται με τον ίδιο τρόπο όπως ενός αυτόνομου παράγωγου. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39. Στη περίπτωση που ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωριστεί, το κύριο συμβόλαιο πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοοικονομικό μέσο σύμφωνα με το παρόν πρότυπο εάν πληροί το σχετικό ορισμό του Δ.Λ.Π.39. Σε αντίθετη περίπτωση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με κάποιο άλλο πρότυπο.

Αναγνώριση έχουμε όταν μια οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της, όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται μέρος στις συμβατικές πρόνοιες του χρηματοοικονομικού μέσου. Ως αποτέλεσμα της πιο πάνω πράξης είναι τα συμβατικά δικαιώματα και οι συμβατικές υποχρεώσεις που πηγάζουν από τα παράγωγα, να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις, εκτός από τα παράγωγα τα οποία δεν επιτρέπουν μεταφορές χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως πωλήσεις. Αποαναγνώριση σε ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού έχουμε όταν τα συμβατικά δικαιώματα στις ταμειακές ροές του στοιχείου αυτού έχουν λήξει, ή έχει μεταβιβαστεί το στοιχείο και η μεταβίβαση πληροί τα κριτήρια αποαναγνώρισης. Μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού έχουμε όταν μια οντότητα μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του στοιχείου αυτού, ή όταν διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του στοιχείου αυτού, αλλά αναλαμβάνει υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε ένα ή περισσότερους παραλήπτες.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό η οντότητα διατηρεί όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, εάν η έκθεση της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας το μελλοντικών ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού δεν μεταβάλλεται σημαντικά λόγω της μεταβίβασης. Αντίθετα μεταβιβάζει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού εάν η έκθεση σε τέτοια μεταβλητότητα δεν είναι πλέον σημαντική σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα της παρούσας αξίας το μελλοντικών ταμειακών ροών που σχετίζονται με το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού. Η διατήρηση ελέγχου ενός μεταβιβαζόμενου χρηματοοικονομικού στοιχείου εξαρτάται από την ικανότητα του εκδοχέα να πωλήσει το στοιχείο αυτό.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις κατά την αρχική τους αναγνώριση πρέπει να επιμετρούνται στη δίκαιη αξία τους. Στην περίπτωση που ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μιας υποχρέωση δεν επιμετρηθεί στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών, κόστους συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή της υποχρέωσης. Όταν η οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής μεθόδου της ημερομηνίας διακανονισμού για στοιχείο ενεργητικού που στη συνέχεια επιμετρείται στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος, το στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται αρχικά στην δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής.

Για σκοπούς επιμέτρησης ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση, το Δ.Λ.Π.39 κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ως χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών. Επίσης η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που έχουν προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένα στοιχεία υπάγεται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης. Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού εκτός από εκείνα που επιμετρούνται στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση.

Η δίκαιη αξία ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 είναι το αποτέλεσμα του πολλαπλασιασμού του αριθμού των τεμαχίων με την τιμή ανά τεμάχιο. Στον καθορισμό της δίκαιης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου, απαγορεύεται η αναπροσαρμογή της αγοραίας τιμής για να αντικατοπτρίζει τις πιθανές επιπτώσεις της κατοχής ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού τεμαχίων ενός χρηματοοικονομικού μέσου.

Η καλύτερη ένδειξη της δίκαιης αξίας είναι η δημοσιευμένη τιμή σε μία ενεργό αγορά. Εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά, η οντότητα καθορίζει τη δίκαιη τιμή χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Οι τεχνικές αποτίμησης πρέπει να χρησιμοποιούν όσον το δυνατό περισσότερους παράγοντες αποτίμησης που προέρχονται από την αγορά, και να βασίζεται όσον το δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που έχουν ιδιαίτερη σχέση μόνο με συγκεκριμένες οντότητες που δεν προέρχονται από την αγορά

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αναταξινομήσει ένα παράγωγο, το οποίο κατέχει ή έχει εκδώσει στη δίκαιη αξία κέρδους ή ζημίας σε άλλη κατηγορία, Δεν μπορεί να αναταξινομήσει οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό μέσο από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας εάν κατά την αρχική αναγνώριση είχε καθοριστεί στη δίκαιη αξία του κέρδους ή της ζημίας, δεν μπορεί να αναταξινομήσει οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό μέσο στην κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας μετά την αρχική του αναγνώριση. Αλλά μπορεί, εάν ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού δεν κατέχεται πλέον με σκοπό να πωληθεί ή να ξαναγοραστεί στο εγγύς μέλλον, να αναταξινομήσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο πρότυπο αυτό.

Εάν μία οντότητα αναταξινομήσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας τότε, το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού πρέπει να αναταξινομηθεί στη δίκαιη του αξία κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης. Οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά που ήδη αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή ζημιά δεν πρέπει να αναστραφεί. Η δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης αποτελεί το νέο του κόστος ή αποσβεσμένο κόστος. Το στοιχείο ενεργητικού που ταξινομήθηκε ως διαθέσιμο προς πώληση το οποίο θα πληρούσε τον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων εάν δεν ταξινομούταν ως διαθέσιμο προς πώληση μπορεί να αναταξινομηθεί από την κατηγορία διαθέσιμο προς πώληση στην κατηγορία δανείων και απαιτήσεων εάν η οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να το κρατήσει στο προβλεπτό μέλλον ή μέχρι τη λήξη του.

Επιπλέον εάν, ως αποτέλεσμα μίας μεταβολής στην πρόθεση ή δυνατότητα, μία επένδυση δεν μπορεί πλέον να ταξινομείται ως επένδυση που κατέχεται μέχρι τη λήξη της, η επένδυση πρέπει να αναταξινομηθεί ως χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού διαθέσιμο προς πώληση και να επιμετρηθεί στη δίκαιή αξία της. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της επένδυσης και της δίκαιης της αξίας πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το λογιστικό

χειρισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού διαθέσιμων προς πώληση σύμφωνα με τις μεταβολές της δίκαιης αξίας. Όταν όμως υπάρξει μόλυνση του χαρτοφυλακίου της επένδυσης που κατέχεται μέχρι τη λήξη της, οποιαδήποτε επένδυση υπάρχει στο χαρτοφυλάκιο επενδύσεων που κατέχονται μέχρι τη λήξη της πρέπει να αναταξινομηθούν ως χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού διαθέσιμο προς πώληση. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της επένδυσης και της δίκαιης της αξίας πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού διαθέσιμων προς πώληση σύμφωνα με τη μεταβολή της δίκαιης αξίας.

Τέλος στη περίπτωση που η οντότητα αναταξινομήσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού από την κατηγορία δίκαιης αξία κέρδους ή ζημίας, ή από την κατηγορία διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα με αυτά που αναφέραμε παραπάνω, πρέπει να αναταξινομήσει το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού στη δίκαιη του αξία κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης. Για ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που αναταξινομείται, οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά η οποία ήδη αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή ζημιά δεν μπορεί να αναστραφεί. Η δίκαιη αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού κατά την ημερομηνία της αναταξινόμησης αποτελεί το νέο του κόστος ή αποσβεσμένο κόστος. Για ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού που αναταξινομείται από την κατηγορία διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα, οποιαδήποτε αύξηση ή ζημιά που αναγνωρίστηκε στα άλλα πλήρη εισοδήματα πρέπει να λογιστικοποιείται .

Τα κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν λόγω μεταβολής της δίκαιης αξίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, που δεν αποτελεί μέρος μιας αντισταθμιστικής σχέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής το κέρδος ή ζημιά επί ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που κατατάσσεται στην δίκαιη αξία μέσω των κερδών ή ζημιών αναγνωρίζεται στα κέρδη ή τις ζημίες και το κέρδος ή ζημιά επί διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος , το κέρδος ή η ζημιά αναγνωρίζεται στα κέρδη ή ζημίες κατά την παύση αναγνώρισης ή την απομείωση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. Όμως, για χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή χρηματοοικονομικές

υποχρεώσεις που είναι αντισταθμισμένα στοιχεία, το κέρδος ή ζημία αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο αντισταθμίσεις της δίκαιης αξίας. Αν η οντότητα αναγνωρίσει χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού χρησιμοποιώντας τη λογιστική μέθοδο της ημερομηνίας διακανονισμού, κάθε μεταβολή στην δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για στοιχεία ενεργητικού που απεικονίζονται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς η οντότητα πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη ότι ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή μία ομάδα χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού έχει απομειωθεί. Τέτοια απομείωση έχουμε όταν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη ότι το αποτέλεσμα ενός ή περισσότερων γεγονότων που έχουν συμβεί μετά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, έχουν επιπτώσεις στις υπολογιζόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές του στοιχείου αυτού . Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί ένα συγκεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απομείωση, καθώς αυτή μπορεί να είναι αποτέλεσμα διαφόρων γεγονότων. Τέλος οι αναμενόμενες ζημιές ως αποτέλεσμα μελλοντικών γεγονότων δεν αναγνωρίζονται, ανεξάρτητα από τις πιθανότητες δημιουργίας τους.

Εκτός από τα γεγονότα που περιγράφηκαν στο πρότυπο αυτό, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης αξίας για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα δραστηριοποιείται, που υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο μπορεί να μην ανακτηθεί. Μια σημαντική η παρατεταμένη μείωση της δίκαιης αξίας μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους του επίσης αποτελεί αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας.

Το Δ.Λ.Π.39 προβλέπει ότι εάν υπάρχει σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός αντισταθμιστικού μέσου και ενός αντισταθμισμένου στοιχείου, ο λογιστικός χειρισμός της αύξησης ή ζημιάς από το μέσο και το στοιχείο γίνεται σύμφωνα με την αντιστάθμιση της δίκαιης αξίας, ταμειακών ροών και καθαρής επένδυσης. Η αντισταθμιστική λογιστική είναι προαιρετική, αλλά σε περίπτωση επιλογής πρέπει να ακολουθούνται όλοι οι σχετικοί κανονισμοί. Για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής, ένα μέσο μπορεί να καθορίζεται ως αντισταθμικό μέσο μόνο εάν σχετίζεται με ένα μέρος έξω από την οντότητα δηλαδή το μέρος αυτό δεν είναι μέλος του ομίλου. Ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται η αντισταθμιστική λογιστική για εσωτερικές

αντισταθμίσεις. Το Δ.Λ.Π.39 προσδιορίζει ως μέσα αντιστάθμισης όλα τα παράγωγα εκτός από τα δικαιώματα προαίρεσης που έχουν πωληθεί από την οντότητα, και τα μη παράγωγα εάν αντισταθμίζουν κίνδυνο ξένου συναλλάγματος. .

Επίσης για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής, μπορούν να καθοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία μόνο στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις, αμετάκλητες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προβλεπόμενες συναλλαγές που αφορούν σε εξωτερικούς αντισυμβαλλόμενους. Ως εκ τούτου, αντισταθμιστική λογιστική μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων ή τομέων ενός ομίλου μόνο στις χωριστές οικονομικές καταστάσεις των εν λόγω οντοτήτων ή τομέων, και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Ως εξαίρεση του παραπάνω κανονισμού, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενός ενδοομιλικού νομισματικού στοιχείου μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις καθορισμού ως αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνο εάν το στοιχείο εκθέτει την οντότητα σε κίνδυνο δημιουργίας συναλλαγματικών αυξήσεων ή ζημιών που δεν διαγράφονται πλήρως κατά την ενοποίηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21

Η αντιστάθμιση ταμειακών ροών αντισταθμίζει τον κίνδυνο μεταβολής των ταμειακών ροών του αντισταθμιστικού στοιχείου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, και η μεταβολή αυτή δύναται να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά. Παραδείγματα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η χρήση μίας συμφωνίας ανταλλαγών κυρίως για τη μεταβολή δανεισμού από κυμαινόμενο σε σταθερό επιτόκιο, και η αντιστάθμιση μελλοντικού κινδύνου για αναμενόμενες συναλλαγές.

Η αντιστάθμιση μίας καθαρής επένδυσης σε μία εκμετάλλευση εξωτερικού αποτελεί μία αντιστάθμιση της έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο για το ποσοστό που κατέχει η οντότητα στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εκμετάλλευσης εξωτερικού. Το Δ.Λ.Π.21 απαιτεί όπως το ποσοστό που κατέχει η οντότητα στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εκμετάλλευσης εξωτερικού να μετατραπεί στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας με την αύξηση ή ζημιά από τη μετατροπή να αναγνωρίζεται στα άλλα πλήρη εισοδήματα.

Η αντιστάθμιση δίκαιης αξίας αντισταθμίζει τον κίνδυνο μεταβολής της δίκαιης αξίας του αντισταθμιστικού στοιχείου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, και η μεταβολή αυτή μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά. Παραδείγματα αντιστάθμισης δίκαιης αξίας είναι η αντιστάθμιση του κινδύνου μεταβολής στη δίκαιη αξία ενός δανείου σε σταθερό επιτόκιο ως αποτέλεσμα μεταβολών στα αγοραία επιτόκια και η αντιστάθμιση μίας

αμετάκλητης δέσμευσης. Όμως, μία αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου μίας αμετάκλητης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά είτε ως αντιστάθμιση δίκαιης αξίας είτε ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Τέλος στη σύγκριση που γίνεται με την Ελληνική νομοθεσία δεν εντοπίζουμε πολλές διαφορές. Οι διαφορές είναι στο που καταχωρούνται τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού και πως κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης αλλά και στο πώς αντιμετωπίζονται οι χορηγήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39 ΣΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27,28 ΚΑΙ ΣΤΟ ΔΠΧΑ7

6.1 Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39 ΣΤΟ Δ.Λ.Π.27

Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα συναντάμε πολύ συχνά περιπτώσεις που ένα πρότυπο να επηρεάζεται από ένα άλλο, τέτοιες περιπτώσεις συναντάμε και στο πρότυπο 27 που επηρεάζεται από το 39. Οι περιπτώσεις αυτές είναι:

- Η εύλογη αξία τυχόν επένδυσης που κρατείται στην πρώην θυγατρική κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου, θα θεωρείται ως εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39, ή όταν πρέπει, το κόστος κατά την αρχική αναγνώριση μιας επένδυσης σε συγγενή ή από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.
- Όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί τις επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27 η επιμέτρηση των επενδύσεων που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 δεν αλλάζει κάτω από αυτές τις συνθήκες που η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την ίδια λογιστική σε κάθε κατηγορία επενδύσεων και όταν οι επενδύσεις που λογιστικοποιούνται στο κόστος λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 ή όταν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση.

6.2 ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39 ΣΤΟ Δ.Λ.Π.28

Οι περιπτώσεις που το Δ.Λ.Π.39 επηρεάζει το Δ.Λ.Π.28:

- Όταν τα αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες, και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39. Αυτές οι επενδύσεις επιμετρούνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.
- Όταν ο επενδυτής παύει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να ασκεί σημαντική επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 από την ημερομηνία εκείνη, υπό την προϋπόθεση ότι η συγγενής επιχείρηση δεν έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31.
- Όταν η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση λαμβάνεται ως το κόστος της κατά την αρχική επιμέτρησή της ως χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- Όταν ο επενδυτής εφαρμόζει επίσης τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.39 προκειμένου να προσδιορίσει αν αναγνωρίζεται επιπλέον ζημία απομείωσης σε σχέση με τη συμμετοχή του στη συγγενή που δεν αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης και το ποσό αυτής.
- Όταν υπάρχει υπεραξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 τότε η εφαρμογή των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π.39 δείχνει ότι η επένδυση μπορεί να έχει υποστεί απομείωση.

6.3 ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39 ΣΤΟ ΔΠΧΑ7

Οι περιπτώσεις που το Δ.Λ.Π.39 επηρεάζει το ΔΠΧΑ7

- Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ7 συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης του Δ.Λ.Π.39.
- Το ΔΠΧΑ7 ισχύει για αναγνωρισμένα και μη χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο

εφαρμογής του ΔΠΧΑ7 μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39 (όπως ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

- Το ΔΠΧΑ7 ισχύει για συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζονται χωριστά σε όσα προσδιορίστηκαν στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και σε όσα κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά σε όσες προσδιορίστηκαν στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και σε όσες κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 έχουμε εάν η οικονομική οντότητα προσδιόρισε μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία της μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 έχουμε εάν η οικονομική οντότητα έχει αναταξινομήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 ως επιμετρημένο.
- Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 έχουμε εάν η οικονομική οντότητα έχει επαναταξινομήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων ή από την κατηγορία των διαθέσιμων για πώληση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 η οικονομική μονάδα μπορεί να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με τέτοιο τρόπο που μέρος ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39. Για κάθε κατηγορία τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχει ενεχυριάσει ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων και ποσών που έχουν ανακαταταγεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά εκείνα που αφορούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που ορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση από εκείνα που αφορούν

χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που κατατάχθηκαν ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.

- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 έσοδα από δουλευμένους τόκους απομειωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά τα ακόλουθα για κάθε τύπο αντιστάθμισης που περιγράφεται στο Δ.Λ.Π.39.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 αν οι εύλογες αξίες προσδιορίζονται, εξολοκλήρου ή εν μέρει, απευθείας με αναφορά σε δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής ενεργού αγοράς ή αν εκτιμώνται με τη χρήση τεχνικής επιμέτρησης του Δ.Λ.Π.39.
- Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια τεχνική επιμέτρησης του Δ.Λ.Π.39. Ωστόσο, η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι η τιμή συναλλαγής, εκτός εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στο Δ.Λ.Π.39.
- Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ7 δεν απαιτείται γνωστοποίηση για μια επένδυση σε συμμετοχικούς τίτλους για τους οποίους δεν υπάρχουν χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά, ή σε παράγωγα συνδεδεμένα με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, η οποία επιμετράται στο κόστος βάσει του Δ.Λ.Π.39 διότι η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία ή
- Υπάρχει επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τις τροποποιήσεις των Δ.Λ.Π.39 και ΔΠΧΑ7 που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2008.

ΕΝΤΥΠΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2007, ΧΡΙΣΤΟΣ ΒΛΑΧΟΣ, ΛΟΥΚΑΣ ΛΟΥΚΑ, GLOBAL TRAINING,
- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ (ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ Κ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ), ΔΡ ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ, ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ
- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ-ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ), ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ
- GRANT THORNTON, "ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ - I.F.R.S.: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ", Β ΕΚΔΟΣΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΕΝΗ, ΑΘΗΝΑ 2006, ΤΟΜΟΣ Α
- GRANT THORNTON, "ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ - I.F.R.S.: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ", Β ΕΚΔΟΣΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΕΝΗ, ΑΘΗΝΑ 2006, ΤΟΜΟΣ Β

ΗΛΕΚΤΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- <http://nomothesia.ependyseis.gr>
- <http://ba.uom.gr>
- <http://www.epistimonikomarketing.gr>
- <http://www.tovima.gr>
- <http://dir.icap.gr>
- <http://europa.eu>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.ifrs.org>
- <http://www.pandektis.gr>
- <http://www.intercol.edu>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Η ελληνικοί νόμοι που αντικαθιστούνται από τα πρότυπα που αναφέραμε στην εργασία

Νόμος 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών:

Άρθρο 90

“ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13ο Ενοποιημένοι Λογαριασμοί (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις)

“1. Κάθε επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο, αν είναι μητρική σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση α της παρ. 5 του άρθρου 42ε, υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης. 2. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 97, 98 και 99, η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων, αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, ενοποίηση είναι η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού. Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις της αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση όταν, είτε η μητρική + επιχείρηση, είτε μία ή περισσότερες θυγατρικές της επιχειρήσεις έχουν την εταιρική μορφή της ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης ή της ετερόρρυθμης κατά μετοχές Εταιρείας. “Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται επίσης και οσάκις, είτε η μητρική εταιρεία, είτε μία ή περισσότερες από τις θυγατρικές εταιρείες, έχουν την εταιρική μορφή της ομόρρυθμης εταιρείας ή της ετερόρρυθμης εταιρείας της παραγρ. 4 του άρθρου 50α του Ν. 3190/1955”. 3. Οι θυγατρικές επιχειρήσεις της προηγούμενης παρ. 2 υποχρεούνται να παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες προς τη μητρική τους.”

Άρθρο 91

“1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1 οι μητρικές επιχειρήσεις της παρ. 4 του άρθρου 42α υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά: α. κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν είχαν άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διοίκηση της θυγατρικής επιχείρησης. β. δεν άσκησαν το δικαίωμα ψήφου που συνδέεται με τη συμμετοχή κατά το διορισμό μέλους του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού

οργάνου της θυγατρικής επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και των πέντε προηγούμενων χρήσεων, ή, σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος αυτού, η άσκηση ήταν

αναγκαία για τη λειτουργία του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της θυγατρικής επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι κανείς εταίρος ή μέτοχος που κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου στη μητρική επιχείρηση, και κανένα μέλος των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της επιχείρησης αυτής ή του μετόχου ή εταίρου της, που κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου δεν συμμετέχει στα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της θυγατρικής επιχείρησης, και ότι τα κατά τον τρόπο αυτό διορισθέντα μέλη των οργάνων αυτών άσκησαν τα καθήκοντά τους χωρίς καμία ανάμειξη ή επιρροή της μητρικής επιχείρησης ή μιας από τις θυγατρικές της επιχειρήσεις. γ. έχουν χορηγήσει δάνεια μόνο σε επιχειρήσεις στις οποίες έχουν συμμετοχή. Αν έχουν χορηγηθεί δάνεια και προς άλλους δικαιούχους, τα δάνεια αυτά θα πρέπει να έχουν αναπληρωθεί μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης, και δ. η απαλλαγή για κάθε επιχείρηση παρέχεται από τον Υπουργό Εμπορίου, έπειτα από εξακρίβωση ότι συντρέχουν οι προηγούμενες προϋποθέσεις. 2. Οι απαλλασσόμενες από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1 επιχειρήσεις, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, απαλλάσσονται και από την υποχρέωση της περίπτωση β της παρ. 1 του άρθρου 43α.”

Άρθρο 92

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 91, κάθε μητρική επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1 όταν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της, το σύνολο των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων δεν υπερβαίνει, με βάση τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, τα όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: α. Σύνολο ισολογισμού 1.250.000.000 δρχ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει το άρθρο 42γ, β. καθαρός κύκλος εργασιών 2.500.000.000 δρχ. γ. μέσος όρος προσωπικού, που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 250 άτομα. Οι παράγραφοι 7 και 8 του άρθρου 42α εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτής της διάταξης.” 2. Για τον υπολογισμό των παραπάνω ορίων, των σχετικών με το σύνολο του ισολογισμού και τον καθαρό κύκλο εργασιών, επιτρέπεται να μη γίνεται, ούτε ο συμψηφισμός που προβλέπεται από το άρθρο 103 παρ. 1, ούτε η απάλειψη που προβλέπεται από το άρθρο 104 παρ. 3 περίπτωση α και β. Σε περίπτωση που γίνεται χρήση της διάταξης αυτής, τα όρια των δύο προηγούμενων κριτηρίων προσαυξάνονται κατά 20%. 3. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται όταν μία από τις υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις είναι εταιρεία και αξιόγραφα εκδόσεώς της έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο αξιών, που λειτουργεί σε Κράτος μέλος της ΕΟΚ.”

Άρθρο 93

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 91 και 92, κάθε μητρική επιχείρηση, που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική επιχείρηση, απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1, εφόσον η μητρική της επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο Κράτους μέλους της ΕΟΚ, στις εξής δύο περιπτώσεις:

α. η μητρική επιχείρηση είναι κάτοχος όλων των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης. Οι μετοχές ή τα μερίδια της επιχείρησης αυτής, που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων, βάσει υποχρεώσεως από το νόμο ή το καταστατικό, δεν λαμβάνονται υπόψη, β. η μητρική επιχείρηση κατέχει, τουλάχιστον, το 90% των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της τελευταίας επιχείρησης ενέκριναν την απαλλαγή.

2. Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου παρέχεται μόνο αν συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α. η απαλλασσόμενη επιχείρηση και με την επιφύλαξη εφαρμογής των άρθρων 97, 98 και 99, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων, του οποίου η μητρική επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο κράτους -μέλους της ΕΟΚ, β. οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περίπτωσης α, καθώς και μη ενοποιημένη ετήσια έκθεση διαχείρισης του μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων, καταρτίζονται, από τη μητρική επιχείρηση του συνόλου αυτού, και ελέγχονται κατά το δίκαιο του κράτους μέλους της ΕΟΚ από το οποίο αυτή διέπεται, γ. οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της πιο πάνω περίπτωσης α και η ενοποιημένη ετήσια έκθεση διαχείρισης της προηγούμενης περίπτωσης β, καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου του υπεύθυνου για τον έλεγχο αυτών των οικονομικών καταστάσεων, σε επίσημη μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα, υποβάλλονται από την απαλλασσόμενη επιχείρηση σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως, δ. το προσάρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης επιχείρησης πρέπει να περιέχει:

αα. τα στοιχεία της περίπτωσης ιε της παρ. 1 του άρθρου 43α, ββ. μνεία της απαλλαγής από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, και γγ. τις παρακάτω πληροφορίες, που αφορούν στο σύνολο των επιχειρήσεων για τις οποίες η μητρική επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων: - αξία των πάγιων στοιχείων, - καθαρό κύκλο εργασιών, - αποτέλεσμα χρήσης και ίδια κεφάλαια, και - μέσο αριθμό του προσωπικού που

απασχολήθηκε κατά τη χρήση. Όταν δεν προβλέπεται η κατάρτιση προσαρτήματος από την απαλλασσόμενη επιχείρηση, η επιχείρηση αυτή καταρτίζει ειδικό έγγραφο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι παραπάνω πληροφορίες τουλάχιστον. Το έγγραφο αυτό υποβάλλεται από την απαλλασσόμενη επιχείρηση σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως. 3. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται όταν αξιόγραφα εκδόσεως της απαλλασσόμενης μητρικής επιχείρησης έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο αξιών, που λειτουργεί σε Κράτος μέλος της ΕΟΚ.”

Άρθρο 94

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 91 και 92, σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 93, κάθε μητρική επιχείρηση, που δεν διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι θυγατρική μητρικής επιχείρησης που διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους της ΕΟΚ, απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1. Η απαλλαγή παρέχεται αν συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 93 παρ. 2 και αν μέτοχοι ή εταίροι της απαλλασσόμενης επιχείρησης, οι οποίοι κατέχουν μετοχές ή μερίδια που αντιπροσωπεύουν το 10% τουλάχιστον του καλυφθέντος κεφαλαίου της επιχείρησης αυτής, δεν έχουν ζητήσει, το αργότερο έξι μήνες από το τέλος της χρήσης, την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. 2. Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 93 εφαρμόζεται αναλόγως και στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου 1.”

Άρθρο 95

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των άρθρων 91 και 92, κάθε μητρική επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική μητρικής επιχείρησης που δεν διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους της ΕΟΚ, απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1, αν συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α. η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη εφαρμογής των άρθρων 97, 98 και 99, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων, β. οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περίπτωσης α, και ενδεχομένως, η ενοποιημένη ετήσια έκθεση διαχείρισης του μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων καταρτίζονται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή κατά τρόπο ισοδύναμο με εκείνο με τον οποίο καταρτίζονται, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης, γ. οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της πιο πάνω περίπτωσης α έχουν ελεγχθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα για τον έλεγχο αυτό από το

δίκαιο που διέπει την επιχείρηση που κατάρτισε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις. 2. Το άρθρο 93 παρ. 1, παρ. 2 περίπτωση. γ και δ και παρ. 3, καθώς και το άρθρο 94, ισχύουν και κατά την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.”

Άρθρο 96

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 90 έως και 94, κάθε επιχείρηση, που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο, υπόκειται σε ενοποίηση εφόσον: α. η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περίπτωση α, έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με όρους του καταστατικού τους, ή β. τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περίπτωση α, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. 2. Η προηγούμενη παράγραφος 1 έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που μία ή περισσότερες επιχειρήσεις από τις αναφερόμενες στην παράγραφο αυτή έχουν μία από τις εταιρικές μορφές που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 90. 3. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων της παρακάτω παρ. 4, οι διατάξεις των άρθρων 43α παρ. 1 περίπτωση β εδάφιο δεύτερο, 90 παρ. 2 εδάφιο πρώτο και παρ. 3, 91, 92, 97 έως και 104, 105 παρ. 1, 3, 4 και 5, καθώς και των άρθρων 106 έως και 109, εφαρμόζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης που προβλέπονται από την πιο πάνω παρ. 1. Οπού στις προηγούμενες διατάξεις αναφέρεται η μητρική επιχείρηση, θεωρείται ότι η αναφορά γίνεται στη μεγαλύτερη επιχείρηση. Κριτήριο για τον καθορισμό της μεγαλύτερης επιχείρησης αποτελεί το σύνολο ισολογισμού κάθε επιχείρησης από τις συγκρινόμενες, το οποίο υπολογίζεται όπως ορίζεται στην παρ.6 του άρθρου 42α. Όλες οι μικρότερες επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου υποχρεούνται να παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες στην επιχείρηση που, ως μεγαλύτερη, καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. 4. Με την επιφύλαξη εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 103 παρ. 5, τα κονδύλια “κεφάλαιο”, “διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο”, “διαφορές αναπροσαρμογής”, “αποθεματικά”, “αποτελέσματα εις νέον” και “αποτελέσματα χρήσεως”, που πρέπει να περιληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αποτελούνται από τα σύνολα των επιμέρους κονδυλίων της κάθε μιας από τις επιχειρήσεις της παρ. 1.”

Άρθρο 97

“1. Μια επιχείρηση μπορεί να μη συμπεριληφθεί στην ενοποίηση όταν παρουσιάζει επουσιώδεις ενδιαφέρον σε σχέση με το σκοπό του άρθρου 100 παρ. 3. 2. Όταν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις, που εμπίπτουν στο κριτήριο της προηγούμενης παραγράφου, παρουσιάζουν συνολικά ουσιώδεις ενδιαφέρον σε σχέση με το σκοπό του άρθρου 100 παρ. 3, οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. 3. Μία επιχείρηση μπορεί να μην περιληφθεί στην ενοποίηση όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις: α. αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά: αα. την άσκηση από τη μητρική επιχείρηση των δικαιωμάτων της στην περιουσία ή στη διαχείριση της προς ενοποίηση επιχείρησης, ή ββ. την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης, όταν πρόκειται για επιχείρηση της παρ. 1 του άρθρου 96, β. οι απαραίτητες πληροφορίες, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, δεν είναι δυνατό να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις, γ. οι μετοχές ή τα μερίδια της προς ενοποίηση επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβασή τους.”

Άρθρο 98

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 106, όταν μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση έχουν δραστηριότητες τόσο διαφορετικές, ώστε η ενσωμάτωσή τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα ερχόταν σε αντίθεση με την επιβαλλόμενη από το άρθρο 100 παρ. 3 υποχρέωση, οι επιχειρήσεις αυτές δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. 2. Το γεγονός και μόνο ότι οι προς ενοποίηση επιχειρήσεις είναι, άλλες βιομηχανικές, άλλες εμπορικές και άλλες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ή ότι αυτές οι επιχειρήσεις ασκούν βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες για διαφορετικά προϊόντα ή παρέχουν διαφορετικές υπηρεσίες, δεν αποτελεί λόγο εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου 1. 3. Η περίπτωση εφαρμογής της πιο πάνω παραγράφου 1, πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στο ενοποιημένο προσάρτημα. Στην ίδια επίσης περίπτωση, αν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή οι τυχόν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εξαιρέθηκαν δεν υποβάλλονται στη δημοσιότητα των άρθρων 7β και 109, καθώς και του άρθρου 8 του Ν.3190/1955, κατά περίπτωση, οι καταστάσεις αυτές επισυνάπτονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της παρ. 1 ή τίθενται στη διάθεση του κοινού. Σ' αυτή την τελευταία περίπτωση, είναι δυνατή η απόκτηση

αντιγράφων των εγγράφων αυτών έπειτα από σχετική αίτηση, σε τιμή όχι μεγαλύτερη από το αντίστοιχο διοικητικό κόστος.”

Άρθρο 99

“1. Όταν μητρική επιχείρηση που δεν ασκεί οποιαδήποτε βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα κατέχει μετοχές ή μερίδια σε θυγατρική επιχείρηση βάσει κοινής συμφωνίας με μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, τότε η μητρική αυτή επιχείρηση, για την εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 3, μπορεί να μην περιληφθεί στην ενοποίηση. 2. Στην περίπτωση εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου 1, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επισυνάπτονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Στην περίπτωση αυτή, στο ενοποιημένο προσάρτημα της θυγατρικής γίνεται μνεία για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου 1. 3. Όταν γίνεται εφαρμογή της διάταξης της πιο πάνω παραγράφου 1, στο προσάρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης που δεν περιλαμβάνεται στην ενοποίηση παρέχονται οι εξής πληροφορίες: α. το ποσό οποιασδήποτε διαφοράς που προκύπτει, για τις συμμετοχές της παραγράφου 1 μεταξύ της κατά τα βιβλία λογιστικής αξίας τους και του ποσού των ιδίων κεφαλαίων των θυγατρικών επιχειρήσεων που αναλογεί σ' αυτές τις συμμετοχές. Η διαφορά αυτή υπολογίζεται άπαξ για κάθε συμμετοχή κατά την ημερομηνία που η συμμετοχή αυτή περιλαμβάνεται για πρώτη φορά στον ετήσιο ισολογισμό της απαλλασσόμενης επιχείρησης, β. το ποσό που αντιστοιχεί στα αδιανέμητα κέρδη ή στις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία της προηγούμενης περίπτωσης α από τις θυγατρικές επιχειρήσεις, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό τους, γ. το ποσό των τυχόν μερισμάτων που εισπράχθηκαν ή είναι απαιτητά κατά τη χρήση, και δ. μνεία των σχετικών λόγων που δικαιολογούν την απαλλαγή. Όταν δεν προβλέπεται η κατάρτιση προσαρτήματος από την απαλλασσόμενη επιχείρηση, η επιχείρηση αυτή καταρτίζει ειδικό έγγραφο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι παραπάνω πληροφορίες τουλάχιστον. Το έγγραφο αυτό, μαζί με τον ετήσιο ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης της απαλλασσόμενης επιχείρησης, υποβάλλονται από την επιχείρηση αυτή σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως.”

Άρθρο 100

“1. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης, καθώς και το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά

αποτελούν ενιαίο σύνολο. 2. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου. 3. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελειωμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. 4. Όταν η εφαρμογή του παρόντος νόμου δεν αρκεί για τη διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες. 5. Αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή οποιασδήποτε από τις διατάξεις των άρθρων 101 έως και 107 παρ. 1 και 2 έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα από την παραγρ. 3, η διάταξη αυτή παρακάμπτεται προκειμένου να εμφανιστεί η κατά την έννοια της παραγράφου 3 πραγματική εικόνα. Κάθε τέτοια παρέκκλιση πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα, να αιτιολογείται επαρκώς και να παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης.”

Άρθρο 101

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου, που αναφέρονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τη διάρθρωση αυτών των καταστάσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 42β, 42γ, 42δ και 42ε. Κατά την εφαρμογή αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αναγκαίες προσαρμογές που επιβάλλονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. 2. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικών περιστάσεων, η ενοποίηση των αποθεμάτων απαιτεί δυσανάλογα έξοδα, παρέχεται η δυνατότητα ομαδοποίησης των σχετικών λογαριασμών αποθεμάτων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.”

Άρθρο 102

“1. Τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο ισολογισμό (ολική ενοποίηση). 2. Τα έσοδα και τα έξοδα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης (ολική ενοποίηση).”

Άρθρο 103

“1. Οι λογιστικές αξίες (αξίες λογιστικών βιβλίων) των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, συμψηφίζονται με το ποσό των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων αυτών, το οποίο αναλογεί σ' αυτές τις μετοχές ή τα μερίδια. 2. Ο συμψηφισμός της προηγούμενης παραγράφου 1 γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες, κατά την ημερομηνία κατά την οποία οι αναφερόμενες επιχειρήσεις περιλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται αναλόγως και στην περίπτωση απόκτησης νέων μετοχών ή μεριδίων σε επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Οι διαφορές που προκύπτουν από τον παραπάνω συμψηφισμό καταχωρούνται, κατά το δυνατό, απ' ευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, στα οποία η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από τη λογιστική τους αξία. 3. Το σύνολο των θετικών (χρεωστικών) και των αρνητικών (πιστωτικών) διαφορών, που παραμένουν μετά την εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2, εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο “διαφορές ενοποίησης”. Για το λογιστικό χειρισμό του κονδυλίου αυτού ισχύουν τα εξής: α. Αν είναι χρεωστικό εμφανίζεται στην κατηγορία “λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις” (λοιπά άυλα πάγια στοιχεία) του ενοποιημένου ισολογισμού και αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη. Παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης του παραπάνω κονδυλίου απ' ευθείας από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού. β. Αν είναι πιστωτικό, εμφανίζεται στην κατηγορία “Ίδια κεφάλαια” του ενοποιημένου ισολογισμού και μπορεί να μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης, μερικώς ή ολικώς, μόνο: (1) αν αντιστοιχεί κατά την ημέρα που αποκτήθηκαν οι μετοχές ή τα μερίδια μιας από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σε πρόβλεψη δυσμενούς εξέλιξης των μελλοντικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης αυτής σε πρόβλεψη μελλοντικών δαπανών της, στο μέτρο που η πρόβλεψη αυτή έχει πραγματοποιηθεί, και (2) στο μέτρο που αντιστοιχεί σε πραγματοποιημένο κέρδος. 4. Οι διαφορές της προηγούμενης παραγράφου 3 και ο λογιστικός χειρισμός τους πρέπει να σχολιάζονται στο ενοποιημένο προσάρτημα. Ειδικότερα στο προσάρτημα αυτό, για κάθε άμεση ή έμμεση (μέσω θυγατρικών ή τρίτων) συμμετοχή, αναφέρονται χωριστά: (1) η αρχική, χρεωστική ή πιστωτική διαφορά ενοποίησης και οι αποσβέσεις ή μεταφορές της, όπως τα ποσά αυτά διαμορφώθηκαν μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης, (2) οι μεταβολές των ποσών αυτών κατά την κλειόμενη χρήση και (3) τα συνολικά τους, όπως διαμορφώνονται στο τέλος της κλειόμενης χρήσης. Στο ενοποιημένο προσάρτημα παρέχονται επίσης πληροφορίες για τις τυχόν αναμορφώσεις στοιχείων του ενοποιημένου ισολογισμού, που προβλέπονται από την παράγραφο 2. 5. Οι παράγραφοι 1, 2, 3

και 4 δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται, είτε από την ίδια, είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Αυτές οι μετοχές ή τα μερίδια εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, ως "ίδιες μετοχές" ή "ίδια μερίδια", στην κατηγορία "χρεόγραφα". 6. Τα ποσά ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο των ενοποιούμενων θυγατρικών επιχειρήσεων, που κατέχονται από πρόσωπα ξένα προς τις επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο "δικαιώματα μειοψηφίας" στην κατηγορία "Ίδια κεφάλαια". 7. Τα κέρδη ή οι ζημιές που αναλογούν στις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο των ενοποιημένων θυγατρικών επιχειρήσεων, που κατέχονται από πρόσωπα ξένα προς τις επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εμφανίζονται στο τέλος του ενοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο "Αναλογία μετοχών ή μεριδίων μειοψηφίας".

Άρθρο 104

"1. Η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές των επόμενων παραγράφων 2 έως και 9. 2. Οι μέθοδοι ενοποίησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρεκκλίσεις από την προηγούμενη αρχή επιτρέπονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, οπότε κάθε παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται επαρκώς στο προσάρτημα, μαζί με εκτίμηση της επίδρασής της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. 3. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση (ενεργητικό και παθητικό), τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σαν να πρόκειται για μία μόνο επιχείρηση. Ιδίως: α. Οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται από τους λογαριασμούς των ενοποιημένων ισολογισμών. β. Τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται από τους λογαριασμούς των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης. γ. Τυχόν κέρδη και ζημιές από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, τα οποία περιέχονται στη λογιστική αξία στοιχείων του ενεργητικού, απαλείφονται από τους λογαριασμούς του ενοποιημένου ισολογισμού και ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης. Οι προηγούμενες απαλείψεις μπορεί να γίνονται αναλογικά, με βάση το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στο κεφάλαιο κάθε μίας θυγατρικής

που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. 4. Παρεκκλίσεις από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της προηγούμενης παραγράφου 3 επιτρέπονται μόνο όταν οι σχετικές συναλλαγές έχουν γίνει σύμφωνα με τις συνήθειες συνθήκες της αγοράς και η απάλειψη των κερδών ή των ζημιών θα συνεπαγόταν δυσανάλογα έξοδα. Κάθε παρέκκλιση αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα και, εφόσον έχει σημαντική επίδραση στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, η επίδραση αυτή σχολιάζεται στο ίδιο προσάρτημα. 5. Παρεκκλίσεις από τις διατάξεις των περιπτώσεων α, β και γ της παραγράφου 3 επιτρέπονται μόνο όταν τα σχετικά ποσά είναι ασήμαντα σε σχέση με το σκοπό της παρ. 3 του άρθρου 100. 6. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία κλεισίματος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης. 7. Παρέκκλιση από τη διάταξη της προηγούμενης παραγράφου 6 επιτρέπεται σε περίπτωση που η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού των περισσότερων ή των σημαντικότερων επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι διαφορετική από εκείνη της μητρικής. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται επαρκώς στο ενοποιημένο προσάρτημα. Επί πλέον, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την ενοποίηση ή να αναφέρονται στο ενοποιημένο προσάρτημα τα σημαντικά γεγονότα που αφορούν, είτε την περιουσιακή διάρθρωση, είτε την χρηματοοικονομική θέση, είτε τα αποτελέσματα χρήσης μιας επιχείρησης που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, τα οποία έχουν επέλθει μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού αυτής της επιχείρησης και της ημερομηνίας με την οποία καταρτίζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. 8. Αν η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού μιας επιχείρησης που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση προηγείται τουλάχιστον κατά τρεις μήνες από την ημερομηνία με την οποία καταρτίζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση αυτή ενοποιείται με βάση ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με την ημερομηνία κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. 9. Αν η σύνθεση του συνόλου των επιχειρήσεων, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες με τις οποίες θα γίνεται δυνατή η σύγκριση των διαδοχικών ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.”

Άρθρο 105

“1. Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση αποτιμούνται με ομοιόμορφες μεθόδους και σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης του

άρθρου 42ε παρ. 14 και του άρθρου 43. 2. Η επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους αποτίμησης με εκείνες που εφαρμόζει για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεών της. 3. Όταν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, που πρόκειται να περιληφθούν στην ενοποίηση, έχουν αποτιμηθεί από περιλαμβανόμενες στην ενοποίηση επιχειρήσεις με μεθόδους διαφορετικές από εκείνες που εφαρμόζονται για την ενοποίηση, τότε τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμούνται εκ νέου σύμφωνα με τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση, εκτός εάν το αποτέλεσμα από τη νέα αυτή αποτίμηση είναι ασήμαντο σε σχέση με το σκοπό της παρ. 3 του άρθρου 100. Παρεκκλίσεις από την αρχή αυτή επιτρέπονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται στο ενοποιημένο προσάρτημα. 4. Στον ενοποιημένο ισολογισμό και τον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, λαμβάνεται υπόψη η τυχόν διαφορά που παρουσιάζεται κατά την ενοποίηση, ανάμεσα στο φόρο που βαρύνει τη χρήση και τις προηγούμενες χρήσεις και στο φόρο που έχει ήδη καταβληθεί ή οφείλεται για τις χρήσεις αυτές, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα προκύψει πραγματική επιβάρυνση φόρου για μια από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις στο άμεσο μέλλον. 5. Σε περίπτωση που στοιχεία του ενεργητικού που πρόκειται να περιληφθούν στην ενοποίηση αποτέλεσαν αντικείμενο έκτακτων διαρθρώσεων της αξίας τους (πρόσθετων αποσβέσεων ή έκτακτων προβλέψεων) για φορολογικούς μόνο λόγους, τα στοιχεία αυτά πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένα από αυτές τις διορθώσεις. Παρέχεται η δυνατότητα της εμφάνισης των αναφερόμενων στοιχείων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χωρίς την απάλειψη των σχετικών διορθώσεων, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά των διορθώσεων αυτών θα εμφανίζονται και θα αιτιολογούνται επαρκώς στο ενοποιημένο προσάρτημα.”

Άρθρο 106

“1. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διαχείριση και στην οικονομική πολιτική μίας επιχείρησης που δεν περιλαμβάνεται στην ενοποίηση (συγγενής επιχείρηση), και στην οποία η πρώτη έχει συμμετοχή με την έννοια του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 42ε, αυτή η συμμετοχή περιλαμβάνεται σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο “Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις”, το οποίο περιλαμβάνεται στην κατηγορία “Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις” του ενοποιημένου ισολογισμού. Με την επιφύλαξη εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 42ε παρ. 5 περίπτωση α, υποπ. δδ, τεκμαίρεται ότι μία επιχείρηση ασκεί ουσιώδη επιρροή σε μία άλλη επιχείρηση, όταν η παραπάνω συμμετοχή

είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης. Οι διατάξεις της περίπτωση α της παρ. 5 του άρθρου 42ε εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή. 2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, σε συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο 1, η συμμετοχή αυτή περιλαμβάνεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τη λογιστική αξία που προκύπτει κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 43. Η διαφορά μεταξύ αυτής της αξίας και του ποσού που αναλογεί στο ποσοστό των ίδιων κεφαλαίων που αντιπροσωπεύει η συμμετοχή αυτή καταχωρείται χωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό ή αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα, με χωριστή μνεία ότι η σχετική συμμετοχή έχει αποτιμηθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 43 του παρόντος νόμου. Η παραπάνω διαφορά για κάθε συμμετοχή υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κατά την οποία η μέθοδος της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται για πρώτη φορά στη συμμετοχή αυτή. 3. Στην περίπτωση που τα στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού μιας συγγενούς επιχείρησης έχουν αποτιμηθεί με μεθόδους διαφορετικές από εκείνες της παρ. 2 του άρθρου 105, τα στοιχεία αυτά, προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 2, μπορούν να αποτιμηθούν εκ νέου σύμφωνα με τις μεθόδους που εφαρμόζονται για την ενοποίηση. Εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης αυτής και δεν έγινε η νέα αυτή αποτίμηση, το γεγονός αυτό αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα. 4. Η λογιστική αξία της παραγράφου 2 αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της τυχόν μεταβολής που σημειώθηκε μέσα στη χρήση στα ίδια κεφάλαια κάθε συγγενούς επιχείρησης, στα οποία, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, περιλαμβάνονται και τα πληρωτέα μερίσματά της, στο μέτρο που αναλογεί στο αντίστοιχο ποσοστό συμμετοχής. Το ποσό της αύξησης ή μείωσης της παραπάνω λογιστικής αξίας εμφανίζεται σε ιδιαίτερο κονδύλι του ενοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης με τον τίτλο "κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις" ή "ζημίες συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις", κατά περίπτωση. 5. Η λογιστική αξία της παραγράφου 2 μειώνεται επίσης κατά το ποσό των μερισμάτων που αναλογούν σε κάθε συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση του παρόντος άρθρου. 6. Οι απαλείψεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωση γ της παρ.3 του άρθρου 104 πραγματοποιούνται και στην περίπτωση συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις του παρόντος άρθρου, εφόσον τα απαιτούμενα για τις απαλείψεις αυτές στοιχεία είναι γνωστά ή μπορούν να συγκεντρωθούν. Οι διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 104 εφαρμόζονται αναλόγως. 7. Σε περίπτωση κατά την οποία μία συγγενής επιχείρηση καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται στα ίδια κεφάλαια που εμφανίζονται σ' αυτές τις

ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. 8. Όταν η συμμετοχή στο κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης είναι επουσιώδης σε σχέση με το σκοπό της παρ. 3 του άρθρου 100, επιτρέπεται η μη εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. 9. Εφόσον η θετική (χρεωστική) διαφορά που αναφέρεται στην παρ. 2 δεν είναι δυνατό να καταχωρηθεί απευθείας σε κάποια κατηγορία στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού του ενοποιημένου ισολογισμού, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 103 παρ. 3 περίπτωση α.”

Άρθρο 107

“1. Εκτός από τις πληροφορίες και επεξηγήσεις που προβλέπονται από άλλες διατάξεις του παρόντος νόμου, στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (ενοποιημένο προσάρτημα) πρέπει να περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες, τουλάχιστον, πληροφορίες: α. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων. Ειδικά, για τα περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, που, για το σκοπό της ενοποίησης, η δραχμική τους αξία προκύπτει από μετατροπή αξιών σε ξένα νομίσματα, πρέπει να αναφέρονται οι τρόποι μετατροπής που χρησιμοποιήθηκαν, προκειμένου τα στοιχεία αυτά να εκφραστούν σε δραχμές. β. Για κάθε μία από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση αναφέρονται: αα. η επωνυμία και η έδρα, ββ. το ποσοστό του κεφαλαίου που κατέχεται στις επιχειρήσεις αυτές, εκτός της μητρικής, από επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων, και γγ. ποιά από τις σχέσεις της περίπτωση α της παρ. 5 του άρθρου 42ε ή της παρ. 1 του άρθρου 96 υπαγόρευσε την ενοποίηση. γ. Για κάθε μία από τις επιχειρήσεις, που, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 97 και 98, δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με την επιφύλαξη εφαρμογής της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 98, πρέπει να παρέχονται οι πληροφορίες που προβλέπονται από τις υποπεριπτώσεις αα και ββ της προηγούμενης περίπτωσης β και να εξηγούνται οι λόγοι εξαίρεσης αυτών των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στο άρθρο 97. δ. Για κάθε μία από τις επιχειρήσεις που είναι συγγενείς, με την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 106, με μία επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, παρέχονται οι πληροφορίες που προβλέπονται από τις υποπεριπτώσεις αα και ββ της παραπάνω περίπτωσης β, καθώς και οι λόγοι της τυχόν εφαρμογής της διάταξης της παρ. 8 του άρθρου 106. ε. Για κάθε μία από τις επιχειρήσεις που δεν αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις β, γ και δ, στις οποίες οι επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και εκείνες που εξαιρέθηκαν με βάση το άρθρο 98 κατέχουν άμεσα ή μέσω

τρίτων, που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό των επιχειρήσεων αυτών, ποσοστό μεγαλύτερο από 10% του κεφαλαίου τους, αναφέρονται: αα. η επωνυμία και η έδρα, ββ. το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό της, γγ. το συνολικό ποσό των ίδιων κεφαλαίων της, και δδ. τα συνολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις της. Οι παραπάνω πληροφορίες είναι δυνατό να παραλείπονται, όταν παρουσιάζουν επουσιώδες ενδιαφέρον σε σχέση με το σκοπό του άρθρου 100 παρ. 3. Επίσης, οι πληροφορίες που προβλέπονται από τις υποπεριπτώσεις γγ και δδ μπορεί να παραλείπονται, όταν η επιχείρηση στην οποία αναφέρονται: (1) δεν δημοσιεύει ισολογισμό και (2) το σύνολο των συμμετοχών σ' αυτή, από επιχειρήσεις που προβλέπονται από την παρούσα περίπτωση, είναι μικρότερο από το 50% του κεφαλαίου της. στ. Το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων που εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, οι οποίες λήγουν μετά από πέντε έτη, καθώς και το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων που εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, οι οποίες καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλεια που έχει παρασχεθεί από περιλαμβανόμενες στην ενοποίηση επιχειρήσεις, με ένδειξη του είδους και της μορφής της ασφάλειας. ζ. Το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και δεν εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, εφόσον η πληροφορία αυτή βοηθάει στην εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Τυχόν υποχρεώσεις για συντάξεις ή προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εμφανίζονται χωριστά. η. Ο ενοποιημένος κύκλος εργασιών, με την έννοια της περίπτωση α της παρ. 15 του άρθρου 42ε, με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, εφόσον αυτές οι κατηγορίες και αυτές οι περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στις συνήθεις δραστηριότητες του συνόλου των περιλαμβανομένων στην ενοποίηση επιχειρήσεων. θ. Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με ανάλυση κατά κατηγορίες. Επίσης, οι δαπάνες προσωπικού κατά τη χρήση, εάν αυτές δεν εμφανίζονται χωριστά στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης. ι. Η έκταση επηρεασμού των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης, σε περίπτωση που, είτε στη χρήση, είτε σε προηγούμενη χρήση, στη μέθοδο αποτίμησης, την οποία εφάρμοσαν οι επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, έγινε παρέκκλιση από τις αρχές του άρθρου 43 για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων. Σε περίπτωση που από την παρέκκλιση αυτή αναμένεται να προκύψουν, σε επόμενες χρήσεις, ουσιώδεις φορολογικές επιβαρύνσεις για το σύνολο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, παρέχονται λεπτομερείς επεξηγήσεις. ια. Η διαφορά

φόρων που προκύπτει από την εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 105, εφόσον η διαφορά αυτή είναι σημαντική και δεν εμφανίζεται στο σύνολό της, σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού του ενοποιημένου ισολογισμού. ιβ. Τα ποσά που καταβλήθηκαν μέσα στη χρήση για αμοιβές στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων της μητρικής επιχείρησης για την άσκηση των καθηκόντων τους, τόσο στη μητρική επιχείρηση, όσο και στις θυγατρικές επιχειρήσεις της, καθώς και τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για τους ίδιους λόγους για συντάξεις σε αποχωρήσαντα μέλη των προαναφερόμενων οργάνων. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να παρέχονται αθροιστικά, κατά κατηγορία. ιγ. Τα ποσά των προκαταβολών και πιστώσεων που δόθηκαν στα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της μητρικής επιχείρησης από αυτήν ή από μία από τις θυγατρικές επιχειρήσεις, με μνεία του επιτοκίου, των βασικών όρων χορήγησης και των ποσών, που ενδεχομένως, έχουν επιστραφεί. Επίσης, οι υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί για λογαριασμό των παραπάνω μελών υπό μορφή οποιαδήποτε εγγύησης. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να παρέχονται αθροιστικά, κατά κατηγορία. ιδ. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που προβλέπονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων, των εταίρων και των τρίτων και της παρουσίασης μιας πιστής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης ενός συνόλου επιχειρήσεων, που συνδέονται μεταξύ τους με τις σχέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 42ε. 2. Οι πληροφορίες του ενοποιημένου προσαρτήματος, που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων β, γ, δ, ε και η της προηγούμενης παραγράφου 1, είναι δυνατό να παραλείπονται έπειτα από απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, εφόσον ο τελευταίος κρίνει ότι η δημοσιότητά τους θα ήταν σε σοβαρό βαθμό επιζήμια για κάποια από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στις πληροφορίες αυτές. Κάθε τέτοια παράλειψη πληροφοριών αναφέρεται στο προσάρτημα. 3. Η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει τουλάχιστον την πραγματική εικόνα εξέλιξης των εργασιών και της χρηματοοικονομικής θέσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Η ενοποιημένη έκθεση, σχετικά με το σύνολο των επιχειρήσεων, περιλαμβάνει επίσης πληροφορίες για: α. κάθε σημαντικό γεγονός που συνέβη μετά τη λήξη της χρήσης και μέχρι την ημερομηνία σύνταξής της, β. την προβλεπόμενη πορεία και εξέλιξη του συνόλου αυτών των επιχειρήσεων, γ. τις δραστηριότητες στον τομέα έρευνας και ανάπτυξης του συνόλου αυτών των επιχειρήσεων, και δ. τον αριθμό και την ονομαστική αξία ή, ελλείψει ονομαστικής αξίας, την εσωτερική λογιστική αξία του συνόλου των μετοχών ή μεριδίων της παρ. 5 του άρθρου 103.”

Άρθρο 108

“1. Κάθε επιχείρηση που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο, εφόσον καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, υποχρεούται να τις υποβάλλει στον έλεγχο ενός ή περισσότερων Ορκωτών Λογιστών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του Ν.Δ.3329/1955 “περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών” (ΦΕΚ Α' 230/1955). 2. Ο υπεύθυνος ή οι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης παραγράφου 1 πρέπει να πιστοποιούν ότι οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και ότι η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης βρίσκεται σε συμφωνία με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ίδιας χρήσης. Για το σκοπό αυτό, η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης πρέπει να τίθεται υπόψη του ή των ελεγκτών τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την υποβολή της σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109.”

Άρθρο 109

“1. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και η ενοποιημένη έκθεση + διαχείρισης υπογράφονται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα που δεσμεύουν την επιχείρηση που τις καταρτίζει, καθώς και από τον υπεύθυνο για την κατάρτισή τους, και, μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου του ή των ελεγκτών, υποβάλλονται σε δημοσιότητα ως ακολούθως: α) Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις περί δημοσιότητας του άρθρου 7β. Η κατάθεση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών γίνεται είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, ενώ η δημοσίευση της προβλεπόμενης από την περίπτωση β της παρ. 1 του άρθρου 7β ανακοίνωσης γίνεται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την προηγούμενη κατάθεση στο Μητρώο. β) Προκειμένου για επιχειρήσεις, που έχουν τη μορφή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις περί δημοσιότητας του άρθρου 8 του Ν. 3190/1955. Η κατάθεση στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης γίνεται είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνέλευσης των εταίρων, ενώ η δημοσίευση της προβλεπόμενης από την παρ. 2 του άρθρου 8 ανακοίνωσης γίνεται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την προηγούμενη κατάθεση στο Μητρώο. γ) Προκειμένου για επιχείρηση που δεν έχει μία από τις εταιρικές μορφές των προηγούμενων περιπτώσεων α και β, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης, μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό

ελέγχου, βρίσκονται στη διάθεση των ενδιαφερομένων, στην έδρα της επιχείρησης αυτής, έξι μήνες μετά την ημερομηνία με την οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και μέχρι τη συμπλήρωση δώδεκα μηνών από την ημερομηνία αυτή. Αντίγραφα των εγγράφων που προβλέπονται από την περίπτωση αυτή χορηγούνται ή στέλνονται σε κάθε ενδιαφερόμενο έπειτα από σχετική αίτησή του. Το αντίτιμο για τα αντίγραφα αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνει το διοικητικό κόστος τους. Κάθε επιχείρηση που προβλέπεται από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης αυτής, είκοσι (20) ημέρες πριν τη λήξη της προθεσμίας των έξι μηνών, υποχρεούται να δημοσιεύσει στις εφημερίδες, που προβλέπονται από την παρ. 5 του άρθρου 43β, ανακοίνωση για την υφιστάμενη δυνατότητα χορήγησης αντιγράφων των παραπάνω εγγράφων και για το σχετικό διοικητικό κόστος. 2. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στη δημοσιότητα, που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 1, με τη μορφή και το περιεχόμενο, με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές έχουν συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου τους. Αν οι ελεγκτές έχουν + παρατηρήσεις ή αρνούνται την έκφραση γνώμης, το γεγονός αυτό πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν αυτό προκύπτει από το δημοσιευόμενο σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου." "Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πέραν της δημοσίευσής τους σε δραχμές, επιτρέπεται να δημοσιεύονται και σε ECU με βάση την ισοτιμία δραχμών ECU που ισχύει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η ισοτιμία αυτή αναφέρεται στο Προσάρτημα".

Άρθρο 138

"Όπου στο νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Ως "λογιστικά μεγέθη" ορίζονται τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών."

Άρθρο 139

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση

είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. "Κατά την εφαρμογή των αποκλίσεων της παρούσας παραγράφου, δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων για πράξεις με διαφορετικό περιεχόμενο από το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών. Για ειδικές ανάγκες των Δ.Λ.Π. χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί, κατά την κρίση των εταιριών."** Οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 105 και 107 και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιριών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. 2. Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας των επιχειρήσεων, για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Όπου προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία των ακινήτων, η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αντικατοπτρίζονται οι αξίες των ακινήτων."

Άρθρο 143

"1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνες που θα καλύπτουν χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2004." "2. Οι εταιρίες που υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, στη σύνταξη και δημοσίευση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν, με απόφαση του διοικητικού τους Συμβουλίου, να μεταθέσουν το χρόνο της πρώτης εφαρμογής ενωρίτερα αλλά, πάντως, όχι σε χρόνο προγενέστερο της χρήσεως αναφορικά με την οποία έχουν ήδη δημοσιευθεί οικονομικές καταστάσεις με βάση τα μέχρι σήμερα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα." 3. Η προβλεπόμενη από την παράγραφο 2 του άρθρου 137 εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), υποβάλλεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία ισχύος

του νόμου αυτού και η σχετική απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) εκδίδεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη λήψη της εισήγησης.”