



ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

30 Ιουλίου 2020

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 3136

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 2/30886/ΔΛΓΚ

Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας - Δημόσιο Λογιστικό, κ.λπ.» (Α' 143), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 37 του ν. 4701/2020 «Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις» (Α' 128) και ισχύει.

β) Του π.δ. 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Α' 103), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 38 του ν. 4701/2020 «Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις» (Α' 128) και ισχύει.

γ) Του ν. 3861/2010 «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο

διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις» (Α' 112).

δ) Του άρθρου 90 του Κώδικα Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του π.δ. 63/2005 (Α' 98), σε συνδυασμό με την παρ. 22 του άρθρου 119 του ν. 4622/2019 (Α' 133).

ε) Του π.δ. 142/2017 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών» (Α' 181).

στ) Της υπ' αρ. 340/18.07.2019 κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Υφυπουργό Οικονομικών, Θεόδωρο Σκυλακάκη» (Β' 3051).

2. Την εισήγηση της Διεύθυνσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την έκδοση της παρούσας.

3. Την ανάγκη έκδοσης απόφασης Λογιστικής Πολιτικής για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου.

4. Το γεγονός ότι από την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Την έκδοση της «Λογιστικής Πολιτικής για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» που περιέχεται στο παράρτημα της παρούσας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης

Σκοπός

1. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν.4270/2014, και της παρ. 2 του άρθρου 15 του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν, με αντικείμενο την κατάρτιση και παρουσίαση των πρώτων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης του π.δ.54/2018 κατά τη διάρκεια της μεταβατικής, για την εφαρμογή του, περιόδου. Οι διατάξεις της παρούσας αφορούν, επομένως, μόνο τη μεταβατική περίοδο, εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά.
2. Η μεταβατική περίοδος παρέχεται προκειμένου να συλλεχθούν οι πληροφορίες, διενεργηθούν οι απογραφές και αναπτυχθούν οι διαδικασίες και τα συστήματα που απαιτούνται για την πλήρη εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

Πεδίο Εφαρμογής

3. Η παρούσα πρωτίστως απευθύνεται στην οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση» και τις επί μέρους δομές και υπηρεσίες που την απαρτίζουν. Στο μέτρο που τις αφορά, απευθύνεται επίσης και στις οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης που για πρώτη φορά θα εφαρμόσουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης, ή εκείνες που ήδη εφαρμόζουν λογιστική δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με άλλο πλαίσιο, και καλούνται να μεταπέσουν στο λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης του π.δ.54/2018.

Κριτήρια για την αναγνώριση λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

4. Υπό τον όρο ότι ικανοποιείται το αληθές και εύλογο της απεικόνισης των χρηματοοικονομικών γεγονότων και στοιχείων, τα παρακάτω κριτήρια λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της παρούσας Πολιτικής. Μπορούν όμως να χρησιμοποιούνται και από τις οντότητες αναφοράς για να αντιμετωπίζουν ανάγκες που δεν έχουν προβλεφθεί στην παρούσα Λογιστική Πολιτική, αλλά ενδέχεται να προκύψουν.

α) Αποτελεσματικότητα του κόστους ως προς την εύλογη απεικόνιση

Το κριτήριο αυτό λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να εξασφαλιστεί ισορροπία μεταξύ του κόστους απόκτησης μιας πληροφορίας και της σημαντικότητας του αποτελέσματος που ενδέχεται να έχει η συμπερίληψή της στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας αναφοράς.

β) Διάρκεια υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής ή χρόνου διακανονισμού περιουσιακού στοιχείου

Σε περίπτωση που περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν ήδη αναγνωρισθεί στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας αναφοράς, δίνεται προτεραιότητα σε αυτά με σημαντικό εναπομένοντα χρόνο ωφέλιμης ζωής ή διακανονισμού. Η οντότητα αναφοράς δεν υποχρεούται να αναγνωρίσει περιουσιακά στοιχεία που η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή τους δεν αναμένεται να υπερβεί την 31.12.2022 ή που αναμένεται να έχουν διακανονιστεί έως και την 31.12.2022.

γ) Αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη ή τον έλεγχο περιουσιακού στοιχείου

Είναι πιθανό να προκύψει αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη (π.χ. άυλα πάγια) ή τον έλεγχο (η ουσία υπερισχύει του τύπου-substance over form) περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή η οντότητα αναφοράς δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία, καλείται όμως να επιλύσει τα ζητήματα που τα αφορούν προ της 01.01.2023.

Ισολογισμός Έναρξης

5. Στην αρχή της πρώτης περιόδου αναφοράς της μεταβατικής περιόδου η οντότητα αναφοράς συντάσσει ισολογισμό έναρξης απογράφοντας και αναγνωρίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία, τα ίδια κεφάλαια, όπου τέτοια απαιτούνται, και τις υποχρεώσεις της. Το υπολειμματικό μέγεθος που προκύπτει είναι το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα της οντότητας.

Αναλυτικότερα, η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει ήδη λογιστική δεδουλευμένης βάσης (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του δημόσιου τομέα) ή τροποποιημένης ταμειακής βάσης:

(α) θα αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νέου λογιστικού πλαισίου, επιμετρημένα, όμως, με τους κανόνες του νέου λογιστικού πλαισίου, εξετάζοντας επιπλέον τα περιουσιακά στοιχεία για τυχόν υφιστάμενες και μη αναγνωρισμένες ζημιές απομείωσης, προκειμένου, αυτές να αναγνωριστούν, έτσι ώστε τα εν λόγω στοιχεία να παρουσιαστούν κατά την απογραφή στο ανακτήσιμο ποσό,

(β) θα αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αλλά πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νέου λογιστικού πλαισίου, επιμετρημένα με τους κανόνες του νέου λογιστικού πλαισίου και

(γ) δεν θα αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια

αναγνώρισης του νέου λογιστικού πλαισίου (π.χ. κονδύλια του λογαριασμού 16 των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, όπως έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα ερευνών κ.λπ.) ή στοιχεία που κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι η αρχική αναγνώρισή τους οφείλεται σε λογιστικά λάθη.

6. Σε περίπτωση που η απογραφή και αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων δεν έχει ολοκληρωθεί κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς της μεταβατικής περιόδου, αυτή συνεχίζεται ώστε να ολοκληρωθεί πριν τη λήξη της, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμπεριληφθεί στον ισολογισμό έναρξης με αξία διαφορετική από αυτή που προβλέπει η παρούσα Λογιστική Πολιτική, όταν επιμετρηθούν σύμφωνα με αυτή, οι διαφορές που θα προκύψουν αναγνωρίζονται επίσης στο σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.
7. Στις περιπτώσεις που περιουσιακά στοιχεία, που υφίσταντο πριν την έναρξη ή δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και εξακολουθούν να υφίστανται μετά τη λήξη της, δεν έχουν απογραφεί εντός αυτής, είτε επειδή η οντότητα δεν είχε στη διάθεσή της τις απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με αυτά, είτε επειδή ήταν ανέφικτο να τις αποκτήσει χωρίς δυσανάλογο κόστος, η οντότητα τα απογράφει και τα αναγνωρίζει κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς που αυτό καθίσταται εφικτό, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.
8. Λαμβάνοντας υπόψη και τα κριτήρια της παραγράφου 4, η οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει τα λογιστικά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης. Αυτά είναι:
 - ένα στοιχείο να ικανοποιεί τον ανάλογο ορισμό και
 - να μπορεί να επιμετρηθεί με τρόπο που να ικανοποιεί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του άρθρου 13 του π.δ.54/2018, ώστε να συνεισφέρει στην αληθή και εύλογη απεικόνιση της Χρηματοοικονομικής Θέσης και της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της οντότητας.
9. Καθ' όλη τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και κατά τη μετάβαση, από λογιστικές πολιτικές που προβλέπονταν από προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, στην παρούσα Λογιστική Πολιτική ή σε Λογιστική Πολιτική που εμπεριέχεται στο π.δ.54/2018 ή εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν.4270/2014 και παρ. 4 του άρθρου 9 του π.δ.54/2018, η οντότητα εφαρμόζει τη νέα Λογιστική Πολιτική στα στοιχεία που είναι εφικτή η εφαρμογή της, με σκοπό, σταδιακά και μέχρι τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, την εφαρμογή της σε όλα τα στοιχεία που αυτή αφορά.

Οι διατάξεις του π.δ.54/2018 για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της Κεντρικής Διοίκησης, η εφαρμογή των οποίων αρχικά εξαιρείται, σύμφωνα με το άρθρο 15 του π.δ.54/2018, όπως ισχύει, θα πρέπει να εφαρμοστούν πλήρως την 1.1.2023.

10. Προκειμένου η πλήρης εφαρμογή να είναι εφικτή την 1.1.2023, θα πρέπει η Κεντρική Διοίκηση:
- να έχει ήδη απογράψει το σύνολο των υφιστάμενων, κατά την ημερομηνία αυτή, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και
 - να έχει δημιουργήσει και να τηρεί τα λογιστικά μητρώα και αρχεία που απαιτούνται για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.
11. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα οφείλει να αναπτύξει το λογιστικό της σύστημα ώστε να καταρτίσει μητρώα παρακολούθησης ζημιών και υποχρεώσεων που απορρέουν από τους σημαντικότερους χρηματοοικονομικούς κινδύνους (π.χ. εισπραξιμότητα απαιτήσεων, καταπτώσεις εγγυήσεων, δικαστικές διεκδικήσεις τρίτων), για τους οποίους θα πρέπει να αναγνωρίζονται οι αναλογούσες απομειώσεις και προβλέψεις.

Συγκρισιμότητα

12. Για τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τη μεταβατική περίοδο, και εφόσον αυτή δεν είναι εφικτή, δε γίνεται η, κατά τα άλλα επιβεβλημένη, αναδιατύπωση των ποσών της συγκριτικής περιόδου, όταν η οντότητα αναφοράς μεταβαίνει από λογιστικές πολιτικές που προβλέπονταν από προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο στην παρούσα Λογιστική Πολιτική ή σε Λογιστική Πολιτική που εμπεριέχεται στο π.δ.54/2018 ή εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν.4270/2014, και παρ. 4 του άρθρου 9 του π.δ.54/2018. Σε αυτήν την περίπτωση η οντότητα γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

13. Για συγκεκριμένες διατάξεις της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής που δεν είναι λογιστικά εφικτό να εφαρμοστούν άμεσα, η οντότητα αναφοράς επιτρέπεται να συνεχίσει να εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές που εφάρμοζε την 31.12.2018, και σε κάθε περίπτωση επεξηγεί στις Σημειώσεις τους λόγους που δεν κατέστη εφικτή η εφαρμογή.
14. Η οντότητα αναφοράς οφείλει να αναγνωρίζει στις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις όλα τα **ταμειακά διαθέσιμα και τα ισοδύναμά** τους, που στην ουσία τελούν υπό τον έλεγχό της, και άρα αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της, όπου και αν αυτά ευρίσκονται.
- Κατά τον προσδιορισμό και την αναγνώριση των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων που αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς, προέχει η οικονομική ουσία και όχι ο νομικός τύπος. Για παράδειγμα, δημιουργούνται από την Κεντρική Διοίκηση «πάγιες προκαταβολές», «χρηματικά εντάλματα προπληρωμής», «ειδικοί λογαριασμοί», «λογαριασμοί ειδικού σκοπού», και άλλες ειδικές

διαχειρίσεις, υπό διάφορα νομικά καθεστώτα και ονομασίες. Κοινό χαρακτηριστικό τους είναι ότι κατά κανόνα εντέλλεται μεταφορά ταμειακών διαθεσίμων από τον κεντρικό λογαριασμό του κράτους σε άλλο λογαριασμό για τον οποίο ακολουθούνται ιδιαίτερες διαχειριστικές διαδικασίες εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού. Ανεξάρτητα από το νομικό-διαχειριστικό καθεστώς τους, και από τον τρόπο που απεικονίζονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές τους στον ταμειακό Προϋπολογισμό και Απολογισμό (βλέπε «έσοδα» και «έξοδα» προϋπολογισμού), οι ειδικές αυτές διαχειρίσεις αξιολογούνται, από πλευράς χρηματοοικονομικής λογιστικής, βάσει των στοιχείων που τεκμηριώνουν την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων (ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων) υπό τον έλεγχο της Κεντρικής Διοίκησης.

Η οντότητα αναφοράς ελέγχει τους συγκεκριμένους πόρους, και συνεπώς αποτελούν περιουσιακά της στοιχεία, όταν έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει το πώς χρησιμοποιούνται αυτοί οι πόροι (από την ίδια ή από άλλα μέρη) ώστε να ωφεληθεί από τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών και/ή τα οικονομικά οφέλη που αυτοί ενσωματώνουν.

Προκειμένου να κρίνει το αν ελέγχει τους συγκεκριμένους πόρους, η οντότητα συνεκτιμά την τυχόν ύπαρξη των κατωτέρω ενδείξεων:

- α) Νομική ιδιοκτησία
- β) Πρόσβαση στους πόρους, ή δυνατότητα να αρνείται ή να περιορίζει την πρόσβαση τρίτων σε αυτούς
- γ) Τα μέσα να εξασφαλίζει το ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των σκοπών της οντότητας
- δ) Εκτελεστά δικαιώματα στη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τους πόρους.

Ενώ οι ανωτέρω ενδείξεις δεν αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες, η εξακρίβωση και ανάλυσή τους μπορεί να τεκμηριώσει την ύπαρξη ελέγχου.

Εντός της μεταβατικής περιόδου, θα πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές στο λογιστικό σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης, τόσο από πλευράς διαδικασιών όσο και πληροφοριακού συστήματος, ώστε να αναγνωρίζονται, επιμετρούνται, παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της, όχι μόνον τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα που θα απογραφούν ως ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της Κεντρικής Διοίκησης, αλλά και όλα τα λογιστικά γεγονότα και στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία, έξοδα, υποχρεώσεις, έσοδα, καθαρή θέση) που προκύπτουν από τη διαχείρισή τους.

Όσον αφορά τις διαδικασίες και μέχρι την ενσωμάτωση όλων των ταμειακών λογαριασμών της Κεντρικής Διοίκησης στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ), οι διαχειριστές των λογαριασμών διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης που δεν είναι ενσωματωμένοι στο ΟΠΣΔΠ συλλέγουν και καταγράφουν σε πραγματικό χρόνο όλη την αναλυτική πληροφορία που απαιτείται για την ορθή απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα (χρεώσεις των κατάλληλων λογαριασμών και εκταμιεύσεις/ πιστώσεις του λογαριασμού) και παρέχουν στο ΓΛΚ (τμήμα

Υπολόγου Συμψηφισμών της Δ/νσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης) σε μηνιαία βάση την ταμειακή θέση του λογαριασμού που διαχειρίζονται και στο τέλος της εκάστοτε τρέχουσας χρήσης αναφορά με τις αθροιστικές θέσεις των λογαριασμών εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής.

Όταν η μεταφορά των ταμειακών διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης σε άλλο διαχειριστικό λογαριασμό της Κεντρικής Διοίκησης γίνεται χωρίς την έκδοση χρηματικού εντάλματος, και άρα δεν εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό-Απολογισμό ως δαπάνη, η εγγραφή που θα πρέπει να γίνει στη λογιστική είναι μεταφορά από λογαριασμό διαθεσίμων της Κεντρικής Διοίκησης σε άλλο λογαριασμό διαθεσίμων της, ο οποίος πλέον θα παρακολουθείται και αυτός ως ταμειακός λογαριασμός της Κεντρικής Διοίκησης.

Στην περίπτωση που το νομικό πλαίσιο επιβάλλει την έκδοση εντάλματος πληρωμής για τη μεταφορά των ταμειακών διαθεσίμων και την καταγραφή «εξόδου» προϋπολογισμού, τότε στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, για την αληθή και εύλογη απεικόνιση του γεγονότος, πραγματοποιούνται οι κατάλληλες εγγραφές, ώστε ο εν λόγω λογαριασμός της Κεντρικής Διοίκησης να αναγνωριστεί και παρουσιαστεί ως ταμειακό διαθέσιμο της. Και σε αυτήν την περίπτωση η ειδική αυτή διαχείριση (λογαριασμός) θα παρακολουθείται ως ταμειακός λογαριασμός της Κεντρικής Διοίκησης.

Η Κεντρική Διοίκηση, μέχρι να πραγματοποιηθούν οι προσαρμογές των προηγούμενων παραγράφων, αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία αναφοράς στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων που δεν παρακολουθείται στο λογιστικό της σύστημα, ωφελώντας απευθείας την καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα). Κατά την επόμενη ημερομηνία αναφοράς αναγνωρίζεται η μεταβολή των ταμειακών διαθεσίμων που εξακολουθούν να μην παρακολουθούνται, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας την καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα).

15. **Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία** των παραγράφων 16 έως 22 αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους. Όταν η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους γίνεται στην εύλογη αξία τα κόστη συναλλαγής κατά την αρχική αναγνώριση βαρύνουν τα αποτελέσματα, ενώ όταν γίνεται στο κόστος κτήσης τα κόστη συναλλαγής αυξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου.
16. **Οι συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες** επιμετρώνται μεταγενέστερα στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης. Αυτές που είχαν αποκτηθεί πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου, επιμετρώνται στον ισολογισμό έναρξης στην αξία της καθαρής θέσης τους κατά την 31.12.2018, που αναλογεί στην οντότητα αναφοράς, ως τεκμαρτό κόστος (deemed cost).
17. **Οι επενδύσεις σε οντότητες που δεν είναι ελεγχόμενες ή συγγενείς ή κοινοπραξίες**, επιμετρώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία τους, και εφόσον αυτή δε μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης. Όταν η εύλογη αξία τους κατά την 31.12.2018 μπορεί να επιμετρηθεί

αξιόπιστα, επιμετρώνται στον ισολογισμό έναρξης στην εύλογη αξία. Αν αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε στον ισολογισμό έναρξης αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στο τεκμαρτό κόστος όπως αυτό υπολογίζεται στην προηγούμενη παράγραφο.

18. Τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές ή η εύλογη αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με τεχνικές επιμέτρησης, επιμετρώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία τους μέσω αποτελεσμάτων. Τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις που δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές ή η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με τεχνικές επιμέτρησης, επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος. Στην περίπτωση αυτή, τυχόν ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις που έχουν αποκτηθεί πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου, και οι πληροφορίες που απαιτούνται για τον υπολογισμό του αποσβέσιμου κόστους δεν είναι δυνατό να ανακτηθούν χωρίς δυσανάλογο κόστος ως προς τη σημαντικότητα συμβολής τους στην εύλογη απεικόνιση, η οντότητα θα τα επιμετρά στην παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροών, και για όσο χρονικό διάστημα αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα όταν καθίστανται δεδουλευμένοι, με τη χρήση της μεθόδου του αποτελεσματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο όταν η τελευταία δεν έχει σημαντική επίδραση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, μικράς αξίας βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία μπορούν να αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στην τρέχουσα / υπολειμματική ονομαστική αξία.

19. Η οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει τις **απαιτήσεις και τα έσοδα από φόρους** εντός της περιόδου αναφοράς κατά την οποία λαμβάνει χώρα το γεγονός από το οποίο προκύπτει η φορολογητέα ύλη (προσέγγιση του φορολογητέου γεγονότος – taxable event approach).

Οριζόμενες από τη φορολογική νομοθεσία «παρακρατήσεις» ή «προκαταβολές» φόρου, όπως για παράδειγμα στη φορολογία εισοδήματος, που βεβαιώνονται εντός της περιόδου αναφοράς και αφορούν φορολογητέο γεγονός της ίδιας περιόδου, είναι επί της ουσίας (substance over form) εισόδημα της περιόδου αναφοράς και αναγνωρίζονται αρχικά ως απαιτήσεις και έσοδα εντός αυτής, ανεξαρτήτως του αν ο οριστικός υπολογισμός του φόρου θα γίνει με την εκκαθάρισή του (η οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί και συνήθως πραγματοποιείται με την υποβολή φορολογικής δήλωσης μετά την ημερομηνία αναφοράς).

Γενικότερα, εφόσον η εκκαθάριση του αρχικώς αναγνωρισμένου φόρου, με την οποία οριστικοποιείται το ακριβές ποσό που οφείλεται στην οντότητα αναφοράς, λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεών της, η εκκαθάριση θεωρείται διορθωτικό γεγονός μετά την ημερομηνία αναφοράς και κατά συνέπεια προσαρμόζει τα ποσά απαιτήσεων και εσόδων που έχουν αναγνωρισθεί στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Στην

περίπτωση που το αρχικά αναγνωρισμένο έσοδο πρέπει να μειωθεί, λόγω της προσαρμογής που προκύπτει από την εκκαθάριση, τότε μειώνεται και η αντίστοιχη απαίτηση. Εφόσον το υφιστάμενο υπόλοιπο της απαίτησης κατά την εκκαθάριση δεν επαρκεί για τον ανωτέρω συμψηφισμό, τότε αναγνωρίζεται υποχρέωση στο ύψος της διαφοράς μεταξύ του ποσού του εσόδου που πρέπει να μειωθεί και του υπολοίπου της απαίτησης (παράδειγμα εφαρμογής 1).

Για τις περιπτώσεις που η οριστική εκκαθάριση του φόρου (από τη φορολογική αρχή ή π.χ. από δικαστήριο) πρόκειται να γίνει μετά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, και αναμένεται εκροή πόρων σε επόμενη περίοδο αναφοράς, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το χρηματοοικονομικό αυτό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τα ποσά των προβλέψεων αυτών παρακολουθούνται λογιστικά μέσω σχετικού μητρώου, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 11 της παρούσας.

Για όσο διάστημα, εντός της μεταβατικής περιόδου, η εξατομικευμένη εκτίμηση του κινδύνου αυτού δεν είναι εφικτή, η οντότητα αναφοράς μπορεί να χρησιμοποιεί ομαδοποιημένα ιστορικά στοιχεία για να επιμετρήσει την πρόβλεψη που οφείλει να αναγνωρίσει.

Οι φόροι που βεβαιώνονται μετά την ημερομηνία αναφοράς και μέχρι την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, αλλά αφορούν την περίοδο αναφοράς, αναγνωρίζονται στα έσοδά της. Παράδειγμα, ΦΠΑ Δεκεμβρίου 20ΧΧ που βεβαιώνεται με τη δήλωση Ιανουαρίου 20ΧΧ+1.

Ειδικά για τις περιπτώσεις φόρων όπου η βεβαίωση γίνεται μετά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (π.χ. ΕΝΦΙΑ), αλλά αφορούν την περίοδο αναφοράς, η οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει έσοδο με βάση εκτίμηση από τα διαθέσιμα στοιχεία κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τυχόν στοιχεία για τον υπολογισμό των φόρων αυτών που γίνονται διαθέσιμα μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση. Οι τυχόν διαφορές ανάμεσα στην εκτίμηση του δεδουλευμένου εσόδου και αυτού που πραγματικά βεβαιώνεται μετά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς στην οποία γίνεται η βεβαίωση.

Φόροι που εισπράττονται σε προηγούμενη περίοδο αναφοράς από αυτή που αφορούν, όπως τα τέλη κυκλοφορίας οχημάτων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρέωση και μεταφέρονται στα έσοδα της περιόδου αναφοράς που καθίστανται δεδουλευμένοι.

Η οντότητα αναφοράς επιμετρά τις απαιτήσεις από φόρους σε κάθε ημερομηνία αναφοράς στο ποσό που εύλογα αναμένει να εισπράξει και απομειώνει ανάλογα τις απαιτήσεις βαρύνοντας τα αποτελέσματά της. Για κάθε είδος φόρου (π.χ. φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ), η απομείωση υπολογίζεται με βάση τον κινητό μέσο όρο των συντελεστών εισπραξιμότητας των πέντε (5) τελευταίων περιόδων αναφοράς (συμπεριλαμβανομένης της τρέχουσας). Για κάθε μια από τις πέντε περιόδους αναφοράς, ο συντελεστής εισπραξιμότητας υπολογίζεται ως ποσοστό των εισπραχθέντων στην περίοδο αναφοράς απαιτήσεων που εκκρεμούσαν κατά την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς προς τις συνολικά υφιστάμενες απαιτήσεις κατά την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν απομειωθεί με την παρούσα διάταξη. Ο κινητός μέσος όρος των συντελεστών εισπραξιμότητας στη συνέχεια εφαρμόζεται επί των συνολικά υφιστάμενων απαιτήσεων

(συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν απομειωθεί με την παρούσα διάταξη σε προηγούμενες περιόδους) κατά την ημερομηνία αναφοράς. Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, η οντότητα προσαρμόζει αναλόγως τη σωρευμένη απομείωση ώστε οι απαιτήσεις να επιμετρώνται στο εισπράξιμο ποσό. Σε περίπτωση που ο συντελεστής είναι μηδενικός, το ποσό απομειώνεται εξ ολοκλήρου.

Η απομείωση των προηγούμενων εδαφίων πραγματοποιείται αφού η οντότητα έχει λάβει υπόψη της τις προσαρμογές απαιτήσεων και εσόδων που προκύπτουν από την εκκαθάριση του φόρου μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (διορθωτικό γεγονός).

Η ανωτέρω επιμέτρηση εφαρμόζεται και για τις απαιτήσεις από πρόστιμα και ποινές (παρ. 20), από μεταβιβάσεις (παρ. 21), καθώς και κάθε άλλη χρηματοοικονομική απαίτηση πλην των χρηματοοικονομικών μέσων-απαιτήσεων (παρ. 18).

20. **Τα πρόστιμα και οι ποινές** αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς που προκύπτει σχετική απαίτηση έναντι τρίτου, ο προσδιορισμός της οποίας συνήθως γίνεται με διοικητική πράξη (βεβαίωση).
21. **Οι μεταβιβάσεις** αναγνωρίζονται από την οντότητα-λήπτη, όταν πληρούνται οι όροι που την καθιστούν δικαιούχο της μεταβίβασης, οπότε αναγνωρίζει απαίτηση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που της μεταβιβάζεται. Όταν περιέρχεται στον έλεγχο της το περιουσιακό στοιχείο, τότε παύει να αναγνωρίζει την απαίτηση και αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο. Κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα-λήπτης αναγνωρίζει, επίσης,
- υποχρέωση, όταν οι όροι της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου της επιβάλλουν τη δέσμευση να προβεί σε συγκεκριμένες μελλοντικές ενέργειες ή δράσεις (performance obligations), η μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα-πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε, και ταυτόχρονα η οντότητα-πάροχος έχει τα μέσα να επιβάλλει την ανάκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή της εύλογης αξίας του. Η υποχρέωση μεταγενέστερα αποσβένεται στα έσοδα ανάλογα με το βαθμό εκπλήρωσης των όρων
 - ή έσοδο, όταν δεν συντρέχει η προηγούμενη περίπτωση.
22. **Τα μερίσματα** αναγνωρίζονται ως απαιτήσεις και έσοδα κατά το χρόνο που η διανομή τους εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο.
23. **Όταν συντρέχει περίπτωση ολικής ή μερικής αναστροφής απομείωσης** χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, που λογίστηκε σε προγενέστερη περίοδο αναφοράς, η αναστροφή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στο βαθμό που και η προγενέστερη απομείωση είχε λογιστεί στα αποτελέσματα. Εάν, κατά την απογραφή του στοιχείου, η απομείωση λογίστηκε στην καθαρή θέση, η

αναστροφή της λογίζεται επίσης στην καθαρή θέση, αφού όμως πρώτα αναστραφεί στα αποτελέσματα τυχόν απομείωση που λογίστηκε σε αυτά (παράδειγμα εφαρμογής 2).

24. Τα **παράγωγα** αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους και τα κόστη συναλλαγής βαρύνουν τα αποτελέσματα. Η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους γίνεται στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων. Αν η εύλογη αξία είναι θετική, τα παράγωγα παρουσιάζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης στα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις. Αν η εύλογη αξία τους είναι αρνητική, στα χρηματοοικονομικά μέσα-υποχρεώσεις.

25. Τα **χρηματοοικονομικά μέσα-υποχρεώσεις** αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους. Η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος. Τα κόστη συναλλαγής κατά την αρχική αναγνώριση μειώνουν το ύψος της υποχρέωσης. Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν καθίστανται δεδουλευμένοι χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο όταν η τελευταία δεν έχει σημαντική επίδραση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

26. Χαρακτηριστικό των **κρατικών χρηματοοικονομικών εγγυήσεων** είναι ότι αυτές παρέχονται μέσω συναλλαγών άνευ ανταλλαγής, δηλαδή άνευ ή έναντι συμβολικής προμήθειας ή άλλης αμοιβής, με σκοπό να υποστηρίξουν κυβερνητικές πολιτικές. Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικών εγγυήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, εξαιρουμένων όσων παρέχονται μέσω παραγώγων, διακρίνονται σε μεμονωμένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις και σε τυποποιημένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.

Οι τυποποιημένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις καλύπτουν ομάδα όμοιων ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών κινδύνων, που μπορούν να ομαδοποιηθούν ως προς τους όρους και τα χαρακτηριστικά των απαιτήσεων που καλύπτουν. Αν και η εκτίμηση του κινδύνου αφερεγγυότητας καθενός χρεώστη μπορεί να μην είναι εφικτή, η ομαδοποίηση των τυποποιημένων εγγυήσεων καθιστά εφικτή την ομαδοποίηση των χρηματοοικονομικών κινδύνων και άρα την εκτίμηση και επιμέτρηση του συνολικού κινδύνου που ενέχει κάθε διακριτή ομάδα ή τύπος εξ αυτών. Αντιθέτως, οι μεμονωμένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις είναι εξατομικευμένες ως προς το χρηματοπιστωτικό κίνδυνο της συγκεκριμένης απαίτησης, για την οποία προσφέρουν κάλυψη στον πιστωτή. Η εκτίμηση του χρηματοοικονομικού κινδύνου που ενέχουν είναι εφικτή μόνο βάσει της εξατομικευμένης αξιολόγησης της αφερεγγυότητας του εν λόγω χρεώστη.

Μέχρι το τέλος της μεταβατικής περιόδου, και μέσα στο πλαίσιο του συστήματος μητρώων της παραγράφου 11, η οντότητα αναφοράς πρέπει να έχει ολοκληρώσει την κατάρτιση μητρώου εγγυήσεων, στο οποίο θα έχει απογράψει και κατηγοριοποιήσει, όπως περιγράφεται ανωτέρω, όλες τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που έχουν παρασχεθεί και βρίσκονται ακόμη σε ισχύ, ανεξάρτητα από το αν τελούν σε διαδικασία κατάρτισης ή όχι.

Η αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών εγγυήσεων γίνεται με τη μορφή προβλέψεων.

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και μέχρι να καταστεί εφικτή η λειτουργία του μητρώου εγγυήσεων, οι εγγυήσεις που έχουν παρασχεθεί πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου αναγνωρίζονται με την κατάπτωση. Με την κατάπτωση η οντότητα αναγνωρίζει άμεσα έξοδο και υποχρέωση στο ύψος της εκάστοτε καταπίπτουσας εγγύησης. Όταν οι καταπτώσεις μιας χρηματοοικονομικής εγγύησης μπορεί να είναι τμηματικές (π.χ. ανά δόση ενός δανείου), με την τρίτη κατάπτωση η οντότητα αναγνωρίζει έξοδο και πρόβλεψη που την επιμετρά στο ύψος της παρούσας αξίας των συνολικών καθαρών αναμενόμενων ζημιών πιστώσεων από την αθέτηση εκ μέρους του χρεώστη.

Οι προβλέψεις για εγγυήσεις που έχουν παρασχεθεί ή παρέχονται μετά την έναρξη της μεταβατικής περιόδου επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία και μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των καθαρών αναμενόμενων ζημιών πιστώσεων, βάσει του χρηματοοικονομικού κινδύνου που ενέχουν στους δώδεκα (12) μήνες που έπονται της περιόδου αναφοράς. Αν συγχρόνως κρίνεται ότι, η προοπτική πέραν των δώδεκα μηνών είναι αρνητική και στο βαθμό που η ολική αθέτηση εκ μέρους του χρεώστη εκτιμάται ως λίαν πιθανή, ο χρηματοοικονομικός κίνδυνος εκτιμάται στο συνολικό βάθος χρόνου που καλύπτει η εγγύηση. Αυτά ισχύουν και όταν κατά την αρχική αναγνώριση η αξιόπιστη επιμέτρηση στην εύλογη αξία δεν είναι εφικτή.

Οι τυποποιημένες χρηματοοικονομικές εγγυήσεις αναγνωρίζονται και επιμετρούνται σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, αλλά ομαδικά για κάθε διακριτή κατηγορία, όπως αυτή έχει απογραφεί και εμφανίζεται στο μητρώο χρηματοοικονομικών εγγυήσεων. Οι μεμονωμένες εγγυήσεις αναγνωρίζονται με την κατάπτωσή τους, μόνον όταν δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη εκτίμηση του εξατομικευμένου χρηματοοικονομικού κινδύνου που ενέχουν.

Όταν η προμήθεια ή αμοιβή του εγγυητή είναι συμβολική, το έξοδο κατά την αρχική αναγνώριση, από τη ζημία του εγγυητή, συνίσταται στη διαφυγούσα διαφορά μεταξύ του ποσού που εύλογα θα είχε εισπραχθεί (εύλογη αξία) και του ποσού που έχει εισπραχθεί. Έσοδο λογίζεται μόνο κατά την απόσβεση της αρχικά αναγνωρισμένης εύλογης αξίας, καθώς και όταν, κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση, μειώνεται η λογιστική αξία (carrying value) των προβλέψεων που έχουν σχηματιστεί.

Όταν η κατάπτωση χρηματοοικονομικής εγγύησης δημιουργεί έννομη απαίτηση κατά του χρεώστη, η οντότητα αναγνωρίζει απαίτηση και έσοδο από την κατάπτωση. Οι απαιτήσεις αυτές αναγνωρίζονται στην κατηγορία "απαιτήσεις από μεταβιβάσεις" και επιμετρώνται μεταγενέστερα όπως προβλέπεται για αυτήν την κατηγορία.

Σε περίπτωση που ο εγγυητής απορρίψει το αίτημα για κατάπτωση της εγγύησης και ο πιστωτής αμφισβητήσει με έννομα μέσα την απόρριψη, η οντότητα καταχωρεί τη διεκδίκηση στο μητρώο χρηματοοικονομικών κινδύνων και αναγνωρίζει αντίστοιχα πρόβλεψη στο ύψος της παρούσας αναμενόμενης καθαρής αξίας του τελικού διακανονισμού.

Για όλες τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις, που ανεξαρτήτως λόγου δεν έχουν αναγνωρισθεί, η οντότητα γνωστοποιεί αθροιστικά την έκθεσή της και το συνολικό ύψος των χρηματοοικονομικών κινδύνων που αυτές ενέχουν.

Οι ανωτέρω χειρισμοί ισχύουν και πέραν της μεταβατικής περιόδου, μέχρι την έκδοση Λογιστικής Πολιτικής που θα αφορά τις χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.

27. **Οι υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών** αναγνωρίζονται αρχικά στην αξία του τιμολογίου (ή της σύμβασης, εφόσον η αναγνώριση γίνεται πριν τη λήψη του τιμολογίου). Η υποχρέωση καθίσταται δεδουλευμένη όταν η οντότητα αποκτά έλεγχο επί των αγαθών ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. Ο έλεγχος επί των αγαθών, κατά (μαχητό) τεκμήριο, προκύπτει κατά τη διαπιστωμένη φυσική παραλαβή τους. Επομένως, η υποχρέωση αναγνωρίζεται ως δεδουλευμένη με τη φυσική παραλαβή μεν, καθίσταται δε πληρωτέα με τη λήψη του τιμολογίου ή ισοδύναμων παραστατικών.

Εάν η τιμή μετρητοίς για την αγορά ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας είναι χαμηλότερη από το σύνολο των πληρωμών, τότε έχει παρασχεθεί πίστωση. Η προκύπτουσα διαφορά, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου αποπληρωμής, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου. Επίσης, στην περίπτωση που από σύμβαση ή νόμο, προβλέπεται η καταβολή τόκων υπερημερίας η οντότητα αναγνωρίζει τη σχετική υποχρέωση όταν καθίσταται δεδουλευμένη.

28. **Οι μεταβιβάσεις** αναγνωρίζονται από την οντότητα-πάροχο, όταν πληρούνται οι όροι που τη δεσμεύουν να μεταβιβάσει το περιουσιακό στοιχείο, οπότε αναγνωρίζει υποχρέωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζει. Όταν το περιουσιακό στοιχείο περιέρχεται στον έλεγχο της οντότητας-λήπτη, τότε η οντότητα-πάροχος παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και το περιουσιακό στοιχείο. Οι υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις επιμετρώνται μεταγενέστερα όπως και στην αρχική αναγνώριση. Κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα-πάροχος αναγνωρίζει, επίσης,

- απαίτηση, όταν οι όροι της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου επιβάλλουν τη δέσμευση στην οντότητα-λήπτη να προβεί σε συγκεκριμένες μελλοντικές ενέργειες ή δράσεις (performance obligations), η μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα-πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε, και ταυτόχρονα η οντότητα-πάροχος έχει τα μέσα να επιβάλλει την ανάκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή της εύλογης αξίας του. Η απαίτηση μεταγενέστερα αποσβένεται στα έξοδα ανάλογα με τον βαθμό εκπλήρωσης των όρων
- ή έξοδο, όταν δεν συντρέχει η προηγούμενη περίπτωση.

29. **Τα μερίσματα** που καταβάλλει η οντότητα στους ιδιοκτήτες της αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις, σε μείωση των ιδίων κεφαλαίων της, κατά το χρόνο που η διανομή τους εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο.

30. **Τα ενσώματα και άυλα πάγια** που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου αλλά πριν να καταστεί εφικτή η τήρηση των απαραίτητων, για την αναγνώριση και επιμέτρησή τους, λογιστικών μητρώων και αρχείων, καταχωρούνται μεν στους προβλεπόμενους λογαριασμούς αλλά μεταφέρονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της περιόδου αναφοράς που πραγματοποιήθηκαν, ως έξοδα. Εφόσον δεν τηρούνταν τα απαραίτητα για την αναγνώριση και επιμέτρηση των παγίων λογιστικά

μητρώα και αρχεία και κατά τις προγενέστερες, της μεταβατικής περιόδου, περιόδους αναφοράς, ποσά που έχουν ήδη καταχωρηθεί σε λογαριασμούς παγίων πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου, δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό έναρξης, βαρύνοντας το σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα.

Κατά την ημερομηνία που καθίσταται εφικτή η τήρηση των ανωτέρω αρχείων, διενεργείται απογραφή όλων των υφιστάμενων κατά την ημερομηνία αυτή παγίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο και τον χρόνο που είχαν αποκτηθεί, και αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης εφόσον η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή τους εκτείνεται πέραν της ημερομηνίας ολοκλήρωσης της μεταβατικής περιόδου. Κατά την αρχική απογραφή επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης εφόσον οι απαιτούμενες πληροφορίες είναι δυνατό να ανακτηθούν χωρίς δυσανάλογο κόστος ως προς τη σημαντικότητα συμβολής τους στην εύλογη απεικόνιση, ή στην εύλογη αξία τους, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης (deemed cost).

Τα ενσώματα και άυλα πάγια που περιέρχονται στον έλεγχο της οντότητας αναφοράς μετά την ημερομηνία απογραφής, αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και επιμετρώνται κατά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης, εφόσον αποκτώνται μέσω συναλλαγών ανταλλαγής, το οποίο περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση, ή στην εύλογη αξία τους, εφόσον αποκτώνται μέσω συναλλαγών που δεν περιλαμβάνουν ανταλλαγή.

Η εκτίμηση της εύλογης αξίας των παγίων πραγματοποιείται από την οντότητα, όταν υπάρχει ενεργή αγορά ή άμεσα διαθέσιμοι δείκτες αγοράς που τεκμηριώνουν την εύλογη αξία του παγίου με αξιοπιστία. Όπου αυτό δεν ισχύει, η εκτίμηση της εύλογης αξίας των παγίων πραγματοποιείται από επαγγελματία εκτιμητή ή από υπηρεσία ή στέλεχος της οντότητας με επαρκή εμπειρία στην πραγματοποίηση εκτιμήσεων, υπό τον όρο ότι η εκτίμηση υπόκειται σε αξιολόγηση από ανεξάρτητο εκτιμητή ή ελεγκτή.

Για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός παγίου, ακολουθείται η εξής ιεραρχία:

α) Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας είναι η τρέχουσα τιμή αγοράς για ένα ίδιο, ή παρόμοιο, περιουσιακό στοιχείο σε μια ενεργή αγορά. Οι τρέχουσες τιμές αγοράς μπορούν να ληφθούν συνήθως για γη, μη εξειδικευμένα κτίρια, αυτοκίνητα και πολλούς τύπους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού.

β) Εάν δεν υπάρχει ενεργή αγορά γι' αυτό το περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί με αναφορά σε άλλα στοιχεία με παρόμοια χαρακτηριστικά, σε παρόμοιες συνθήκες και τοποθεσία, για τα οποία υπάρχει ενεργή αγορά.

γ) Άλλως, η εύλογη αξία μπορεί να εκτιμηθεί χρησιμοποιώντας τεχνικές επιμέτρησης. Με την επιλογή της μεθόδου επιμέτρησης επιδιώκεται να εκτιμηθεί, ποια θα ήταν η τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία αναφοράς μεταξύ ανεξάρτητων μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη διενέργεια συναλλαγής με εμπορικούς όρους.

Στην περίπτωση εξειδικευμένων παγίων (specialized assets), η εύλογη αξία εκτιμάται χρησιμοποιώντας το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν πάγιο πωλείται, ή η οντότητα παύει να έχει τον έλεγχο του με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. μεταβίβαση με ή χωρίς αντάλλαγμα σε άλλη οντότητα ή καταστροφή) παύει να αναγνωρίζεται. Το προκύπτον κέρδος ή η ζημιά από τη συναλλαγή ή το γεγονός που οδηγεί σε παύση της αναγνώρισής του, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εφόσον η οντότητα παύει να έχει τον έλεγχο παγίου που δεν έχει ήδη αναγνωριστεί, τότε πρέπει πρώτα να απογραφεί και αναγνωριστεί στην εύλογη αξία του.

Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, τα ενσώματα και άυλα πάγια επιμετρώνται μεταγενέστερα στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Τα πάγια που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται, αλλά ελέγχονται για απομείωση. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά στη συνολική αναμενόμενη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του χρησιμοποιώντας τη σταθερή μέθοδο. Εφόσον για περιουσιακό στοιχείο ή ομοειδή περιουσιακά στοιχεία, άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει ορθότερα το ρυθμό ανάλωσης του οικονομικού οφέλους ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του, μπορεί να χρησιμοποιείται η μέθοδος αυτή αντί της σταθερής μεθόδου. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για να λειτουργήσει με τον τρόπο που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι διενεργούμενες αποσβέσεις και απομειώσεις βαρύνουν τα αποτελέσματα, με εξαίρεση τις αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης άλλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. αποθέματα, ιδιοπαραγόμενα πάγια). Όταν συντρέχει λόγος, η απομείωση αναστρέφεται ολικά ή μερικά σε επόμενη περίοδο αναφοράς, ωφελώντας τα αποτελέσματα, στο βαθμό που αυτή είχε λογιστεί στα αποτελέσματα. Εάν η απομείωση έχει λογιστεί στην καθαρή θέση, κατά την απογραφή του στοιχείου, η αναστροφή της λογίζεται επίσης στην καθαρή θέση, αφού πρώτα έχει αναστραφεί στα αποτελέσματα τυχόν απομείωση που λογίστηκε σε αυτά. Η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναστροφή δε μπορεί να υπερβαίνει αυτή που θα είχε το πάγιο αν δεν είχε λογιστεί απομείωση.

31. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο για τα ενσώματα και άυλα πάγια ισχύουν και για **τα επενδυτικά ακίνητα**, με τις παρακάτω διαφοροποιήσεις:

- α) Η παρουσίασή τους στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης γίνεται σε διακριτό στοιχείο «επενδυτικά ακίνητα».
- β) Κατά την αρχική απογραφή, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, ταξινομούνται διακριτά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, και επιμετρώνται στο κόστος κτήσης, εφόσον οι απαιτούμενες πληροφορίες είναι δυνατό να ανακτηθούν χωρίς δυσανάλογο κόστος ως προς τη σημαντικότητα συμβολής τους στην εύλογη απεικόνιση, ή στην εύλογη αξία τους ως τεκμαρτό κόστος κτήσης
- γ) Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων γίνεται στην εύλογη αξία τους μέσω αποτελεσμάτων, και κατά συνέπεια δεν αποσβένονται.

δ) Εφόσον το επενδυτικό ακίνητο είναι κτίριο, η εύλογη αξία του ακινήτου συμπεριλαμβάνει αυτήν της γης, τεχνικών εγκαταστάσεων, επίπλων και εξοπλισμού, και κατά συνέπεια αυτά τα στοιχεία δεν παρακολουθούνται σε διακριτούς λογαριασμούς.

ε) Η διάταξη του π.δ.54/2018 για ετήσιο προσδιορισμό της εύλογης αξίας των επενδυτικών ακινήτων, δεν εφαρμόζεται, εφόσον όλα τα ακίνητα αυτής της κατηγορίας έχουν επιμετρηθεί, είτε κατά την αρχική απογραφή είτε σε μεταγενέστερη επιμέτρηση, στην εύλογη αξία τους τουλάχιστον μία φορά μέχρι τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.

32. Τα αποθέματα που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου αλλά πριν να καταστεί εφικτή η τήρηση των απαραίτητων, για την αναγνώριση και επιμέτρησή τους, λογιστικών αρχείων, αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης ως έξοδα.

Κατά την ημερομηνία που καθίσταται εφικτή η τήρηση των ανωτέρω αρχείων, διενεργείται απογραφή όλων των υφιστάμενων κατά την ημερομηνία αυτή αποθεμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο και το χρόνο που είχαν αποκτηθεί. Κατά την απογραφή επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, για την εκτίμηση της οποίας ακολουθείται η ιεραρχία της παραγράφου 30. Ειδικά για τα προϊόντα, η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας τους είναι το τρέχον κόστος παραγωγής.

Τα αποθέματα, που περιέρχονται στον έλεγχο της οντότητας αναφοράς μετά την ημερομηνία απογραφής, επιμετρώνται κατά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθουν στην παρούσα κατάσταση και θέση τους. Τα αποθέματα, που αποκτώνται μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής, επιμετρώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Τα αποθέματα επιμετρώνται μεταγενέστερα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Ωστόσο, τα αποθέματα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχοντος κόστους αντικατάστασής τους, εάν κατέχονται για:

- (α) διάθεση χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος ή
- (β) ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία αγαθών, που πρόκειται να διανεμηθούν χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος.

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται:

- (α) είτε με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO),
- (β) είτε με οποιαδήποτε αποδεκτή εκδοχή της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου.

Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

Για όλα τα αποθέματα, που έχουν παρόμοια φύση και χρήση, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος προσδιορισμού του κόστους κτήσης, ενώ για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, μπορεί να δικαιολογούνται διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους κτήσης.

Η αξία των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, ενώ η αξία των πωληθέντων και των αναλωθέντων, με εξαίρεση την αξία των αναλώσεων που ενσωματώνεται στο κόστος κτήσης άλλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ.

αποθεμάτων, ιδιοπαραγόμενων παγίων), αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης.

33. Σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης η οντότητα αναγνωρίζει **προβλέψεις**, τόσο για βραχυπρόθεσμες όσο και για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, από συναλλαγές, γεγονότα ή άλλες συνθήκες, που προκύπτουν ή προέκυψαν πριν την ημερομηνία έναρξης της πρώτης περιόδου αναφοράς της μεταβατικής περιόδου. Οι προβλέψεις για υποχρεώσεις που αφορούν την περίοδο αναφοράς βαρύνουν τα αποτελέσματα. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα περί απογραφής οριζόμενα στις παρ. 5-7, καταχωρούνται στο σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα οι προβλέψεις που προκύπτουν από απογραφή και, ενώ θα έπρεπε, δεν έχουν αναγνωρισθεί. Πρόκειται δηλαδή για προβλέψεις, ο οποίες οφείλονται σε δεδομένα (συναλλαγές ή γεγονότα ή άλλες συνθήκες) προηγούμενων περιόδων αναφοράς, που ήταν ή όφειλαν να είναι γνωστά στην οντότητα, και για τα οποία θα ήταν εύλογο, η οντότητα να έχει αποκτήσει τη σχετική πληροφορία. Εάν η πρόβλεψη αφορά σε υποχρέωση που αναλαμβάνεται σε σχέση με την αναγνώριση συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πρόβλεψη για κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντα χώρου ή κόστος αποσυναρμολόγησης), τότε το κόστος της επίσης συμπεριλαμβάνεται στο κόστος κτήσης ή στην τρέχουσα λογιστική αξία του. Σε κάθε περίπτωση, το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα πρέπει να έχει αναγνωρίσει όλες τις δέουσες προβλέψεις. Όταν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, η οντότητα καταβάλλει πόρους για την εκπλήρωση υποχρέωσης, για την οποία δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη, βαρύνονται άμεσα τα αποτελέσματα. Τα ποσά των προβλέψεων επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματορροών, που εκτιμάται, ότι θα απαιτηθούν για το διακανονισμό της υποχρέωσης. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία γνωστοποιούνται, αλλά δεν αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

34. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, οι υποχρεώσεις από **παροχές σε εργαζομένους** και **κοινωνικές παροχές** αναγνωρίζονται, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επόμενη καταβολή. Οι δεδουλευμένες υποχρεώσεις, για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση άμεσης καταβολής (π.χ. πρόγραμμα καθορισμένων παροχών) μπορούν να μην αναγνωρίζονται, εφόσον οι αναγκαίοι υπολογισμοί (π.χ. αναλογιστικές μελέτες) δεν είναι ακόμα διαθέσιμοι ή αξιόπιστοι. Οι ανωτέρω χειρισμοί ισχύουν και πέραν της μεταβατικής περιόδου, μέχρι την έκδοση Λογιστικής Πολιτικής που θα αφορά τις παροχές σε εργαζομένους ή/και τις κοινωνικές παροχές.

Σημειώσεις

35. Οι οντότητες αναφοράς που εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική συντάσσουν τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 9 του π.δ.54/2018, μέρος των

οποίων είναι οι Σημειώσεις. Οι Σημειώσεις παρέχουν τις γνωστοποιήσεις εκείνες που κρίνονται απαραίτητες για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οντότητας από τους ενδιαφερόμενους.

36. Οι Σημειώσεις εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Παρέχουν περιγραφές, επεξηγήσεις ή αναλύσεις των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.
37. Η οντότητα αναφοράς η οποία συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της σε συμφωνία με τις διατάξεις της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, προβαίνει στις Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σε μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση της συμφωνίας αυτής και της κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μη πλήρους συμμόρφωσης με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης του π.δ.54/2018.
38. Η οντότητα αναφοράς πρέπει να συμπεριλάβει σημειώσεις, και με την ακόλουθη σειρά, που αφορούν:
- τη βάση κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων,
 - την εφαρμογή των επιμέρους προβλέψεων της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, καθώς και
 - κάθε πρόσθετη πληροφόρηση, η οποία κρίνεται σημαντική για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
39. Κάθε στοιχείο της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης, της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία παρέχεται στις Σημειώσεις για το στοιχείο αυτό και να αναφέρεται στις Σημειώσεις με τη σειρά που παρουσιάζεται στις καταστάσεις αυτές.
40. Η οντότητα αναφοράς στην παρουσίαση των πληροφοριών για τις λογιστικές πολιτικές που εφάρμοσε (είτε την παρούσα είτε αυτές όπως ίσχυαν την 31.12.2018), γνωστοποιεί τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.
41. Όταν εφαρμόζονται περισσότερες από μία βάσεις επιμέτρησης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε βάση επιμέτρησης.

42. Η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τις κρίσεις, εκτός αυτών που σχετίζονται με εκτιμήσεις, στις οποίες έχει προβεί και οι οποίες έχουν σημαντική επίδραση επί των ποσών που παρουσιάζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οντότητα αναφοράς προβαίνει σε κρίσεις για να προσδιορίσει εάν η ουσία της σχέσης μεταξύ της οντότητας αναφοράς και άλλων οντοτήτων υποδεικνύει ότι οι τελευταίες ελέγχονται από την οντότητα αναφοράς, ή εάν περιουσιακά στοιχεία πρέπει να ταξινομηθούν ως επενδυτικά και όχι ως ιδιοχρησιμοποιούμενα.

43. Η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, που ενέχουν ουσιαστικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς. Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτιμήσεις για τις επιδράσεις αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων κατά την ημερομηνία αναφοράς. Αυτές οι εκτιμήσεις περιλαμβάνουν παραδοχές, όπως είναι το επιτόκιο προεξόφλησης. Αναφορικά με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, οι σημειώσεις παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με: α) τη φύση τους και β) τη λογιστική τους αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Αναλόγως της φύσης της παραδοχής και της σημαντικότητάς της, προσαρμόζεται και το εύρος και το βάθος των γνωστοποιήσεων. Για παράδειγμα μπορεί να κριθεί απαραίτητο να γνωστοποιηθούν:

- η φύση της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων,
- η ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,
- η αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το εύρος των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς, σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και
- μία επεξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, όπου η αβεβαιότητα παραμένει.

44. Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων μιας κύριας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, οι εκβάσεις εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς να διαφέρουν από τις παραδοχές, και να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τη φύση και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάζεται από την παραδοχή.

45. Η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει την παρούσα Λογιστική Πολιτική γνωστοποιεί:

- την πρόοδο που έγινε σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και/ή γνωστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής,
- τα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που έχουν αναγνωρισθεί και επιμετρηθεί βάσει Λογιστικής Πολιτικής όπως αυτή ίσχυε την 31.12.2018,
- τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν επιμετρηθεί, παρουσιαστεί και/ή γνωστοποιηθεί την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά έχουν αναγνωρισθεί και/ή επιμετρηθεί, και/ή παρουσιαστεί και/ή γνωστοποιηθεί σε αυτή την περίοδο αναφοράς,
- τη φύση και το ποσό κάθε προσαρμογής που αναγνωρίστηκε στην παρούσα περίοδο αναφοράς,
- κάθε ειδικότερη απαίτηση γνωστοποίησης που προβλέπεται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική,
- μια ένδειξη του πως και πότε προτίθεται να ισχυριστεί πλήρη συμφωνία με τις απαιτήσεις του λογιστικού πλαισίου του π.δ.54/2018.

46. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης της προηγούμενης παραγράφου θα βοηθήσουν τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να εντοπίσουν την πρόοδο που η οντότητα έχει κάνει για να προσαρμοστεί στις απαιτήσεις της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής κατά τη μεταβατική περίοδο.

47. Η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει την παρούσα Λογιστική Πολιτική παρουσιάζει στις Σημειώσεις της μια συμφωνία των στοιχείων του υπολοίπου της καθαρής θέσης, σύμφωνα με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, με τα στοιχεία του υπολοίπου της καθαρής θέσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης.

48. Για τη συμφωνία της προηγούμενης παραγράφου πρέπει να παρέχονται επαρκή στοιχεία, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, έτσι ώστε να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες οι σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό έναρξης. Όταν απαραίτητες επεξηγήσεις περιλαμβάνονται σε άλλα έγγραφα, αυτά μπορούν να αποτελούν μέρος των Σημειώσεων.

49. Εάν η οντότητα αναφοράς εντοπίσει λάθη που έγιναν υπό προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, για τις συμφωνίες που προβλέπονται στη παράγραφο 47, πρέπει να διακρίνονται τα ποσά που σχετίζονται με διορθώσεις αυτών των λαθών από τα ποσά που σχετίζονται με την εφαρμογή της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής (αρχική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, επιμέτρηση υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων).

50. Η οντότητα αναφοράς πρέπει να παρουσιάζει, ως μέρος των γνωστοποιήσεων, μια συμφωνία των στοιχείων που έχουν αναγνωρισθεί και/ή επιμετρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, όταν αυτά τα στοιχεία δεν συμπεριλαμβάνονταν στις προηγούμενες χρηματοοικονομικές της καταστάσεις ή συμπεριλαμβάνονταν αλλά δεν είχαν επιμετρηθεί με τη παρούσα λογιστική πολιτική. Η συμφωνία αυτή

πρέπει να παρουσιάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς όταν νέα στοιχεία αναγνωρίζονται και/ή επιμετρώνται βάσει της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής. Εφόσον είναι ανέφικτη η συμφωνία αυτή τότε, σύμφωνα και με τις διατάξεις της παραγράφου 12 η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας.

51. Στις περιπτώσεις όπου η οντότητα αναφοράς χρησιμοποιεί εύλογες αξίες ως τεκμαρτό κόστος για την αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων κατά τη μεταβατική περίοδο, τότε γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ομοειδών περιουσιακών στοιχείων: α) το σύνολο αυτών των εύλογων αξιών που λήφθηκαν υπόψη για το προσδιορισμό του τεκμαρτού κόστους, β) τη συνολική προσαρμογή των λογιστικών αξιών που είχαν αναγνωρισθεί βάσει του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, και γ) τη μέθοδο με την οποία έγιναν οι εκτιμήσεις αυτές.

Παραδείγματα Εφαρμογής

Τα παρακάτω παραδείγματα έχουν σκοπό να απεικονίσουν τα ποσά που θα πρέπει να αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και δε δεσμεύουν την οντότητα αναφοράς ως προς τις ημερολογιακές εγγραφές που θα πρέπει να κάνει.

Παράδειγμα 1: Στις 31/03/2021 βεβαιώνεται με την εκκαθάριση φόρου του 2020, «προκαταβολή» 1000 ευρώ για την «επόμενη» περίοδο, δηλαδή το 2021.

Με την εκκαθάριση γίνεται η εγγραφή (1) με 31/3/2021:

	31/3/2021	
απαιτήσεις		1.000,00
έσοδα		1.000,00

Στις 31/3/2022 εκκαθαρίζεται ο φόρος για το 2021 ως εξής:

Φόρος 800 ευρώ και ισόποση «προκαταβολή» (για την «επόμενη» περίοδο 2022).

Κατά την ημερομηνία αυτή, από την απαίτηση που λογίστηκε στις 31/3/2021 έστω έχουν εισπραχθεί 900 ευρώ και υπάρχει υπόλοιπο 100 ευρώ, το οποίο συμψηφίζεται με τη μείωση του εσόδου και η διαφορά αναγνωρίζεται ως υποχρέωση στο φορολογούμενο κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Εγγραφή (2) με 31/12/2021:

	31/12/2021	
έσοδα		200,00
απαιτήσεις		100,00
υποχρεώσεις		100,00

Έστω ότι σύμφωνα με τις διαδικασίες, η απαίτηση από την «προκαταβολή» φόρου του 2022 συμψηφίζεται με την υφιστάμενη υποχρέωση των 100 ευρώ.

Εγγραφή (3) με 31/3/2022:

		31/3/2022	
υποχρεώσεις		100,00	
	έσοδα		800,00
απαιτήσεις		700,00	

Με τις ανωτέρω εγγραφές προσαρμόζονται τα έσοδα της περιόδου αναφοράς 2021 στο δεδουλευμένο ποσό, με δεδομένο ότι τα σχετικά στοιχεία των εκκαθαρίσεων είναι διαθέσιμα πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παράδειγμα 2: Απομείωση Χρηματοοικονομικού Περιουσιακού Στοιχείου

Αξία προ απογραφής 1.000 ευρώ

Απομείωση 200 ευρώ στην καθαρή θέση κατά την απογραφή της 1/1/2019 (λογιστική αξία 800 ευρώ)

Επιπλέον απομείωση 100 ευρώ στα αποτελέσματα την 31/12/2020 (λογιστική αξία 700 ευρώ)

Είσπραξη 850 ευρώ κατά την 28/2/2021.

Εγγραφή αναστροφής με 28/2/2021:

		28/2/2021	
Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο		150,00	
	Αποτελέσματα		100,00
	Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα (Καθαρή θέση)		50,00

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 23 Ιουλίου 2020

Ο Υφυπουργός

ΘΕΟΔΩΡΟΣ ΣΚΥΛΑΚΑΚΗΣ