



ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

14 Ιουλίου 2021

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 3082

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 2/ 87749 /ΔΛΓΚ

Λογιστικές Πολιτικές για τις «Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής», για τα «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς» και για τις «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ
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).

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)

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), το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με την παρ. 22 του ν. 4622/2019 (Α' 133).

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

στ) Της υπό στοιχεία Υ70/30-10-2020 απόφασης του Πρωθυπουργού «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, Θεόδωρο Σκυλακάκη» (Β' 4805).

2. Την ανάγκη έκδοσης Λογιστικών Πολιτικών για τις «Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής», για τα «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς» και για τις «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

3. Την εισήγηση της Διεύθυνσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την έκδοση της παρούσας, καθώς και την υπ' αρ. 749/11-5-2021 γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης.

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

Την έκδοση των Λογιστικών Πολιτικών «Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής», «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς» και «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» που περιέχονται στο παράρτημα της παρούσας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από την πλευρά του παραχωρητή, ο οποίος είναι οντότητα του Δημόσιου Τομέα, με τρόπο που να αντικατοπτρίζει το λογιστικό χειρισμό από το φορέα εκμετάλλευσης σύμφωνα με την Διερμηνεία IFRIC 12 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), λαμβάνοντας υπόψη και την προσέγγιση του IPSAS 32 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Ορισμοί

2. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:
 - **Δεσμευτική Συμφωνία (*binding arrangement or agreement*)** είναι μία συμφωνία, που, ακόμα και αν δεν έχει τη μορφή σύμβασης, θεμελιώνει για τα μέρη της με δεσμευτικό τρόπο ανάλογα δικαιώματα και υποχρεώσεις, όπως και στην περίπτωση που αυτή θα είχε τη μορφή σύμβασης.
 - **Παραχωρητής (*Grantor*)** είναι η οντότητα του Δημόσιου Τομέα που παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών στο φορέα εκμετάλλευσης.
 - **Φορέας Εκμετάλλευσης (*Operator*)** είναι η οντότητα του Δημόσιου ή Ιδιωτικού Τομέα που χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες υποκείμενες στον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου από τον παραχωρητή.
 - **Συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών (*service concession arrangement*)** είναι μια δεσμευτική συμφωνία μεταξύ ενός παραχωρητή και ενός φορέα εκμετάλλευσης στην οποία:
 - i. Ο φορέας εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για να παρέχει μια δημόσια υπηρεσία, εκ μέρους του παραχωρητή, για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, και

- ii. Ο φορέας εκμετάλλευσης αποζημιώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.
- **Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών (service concession asset)** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, ελεγχόμενο από τον παραχωρητή, που χρησιμοποιείται για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες σε μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών και:
 - i. Παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης, το οποίο:
 - ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει, αναπτύσσει, ή αποκτά από έναν τρίτο, ή
 - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του φορέα εκμετάλλευσης, ή
 - ii. Παρέχεται από τον παραχωρητή, το οποίο:
 - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή, ή
 - συνιστά μια αναβάθμιση σε ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Πεδίο Εφαρμογής

3. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.
4. Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής περιλαμβάνει συμφωνίες με αντισυμβαλλόμενο φορέα εκμετάλλευσης, ο οποίος παρέχει εκ μέρους του παραχωρητή δημόσιες υπηρεσίες που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών¹.

Αναγνώριση και Επιμέτρηση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών

5. Το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών αναγνωρίζεται από τον παραχωρητή όταν αυτό παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης, καθώς και όταν πρόκειται για αναβάθμιση σε υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή. Όταν ένα ήδη υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του

¹ Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής δεν περιλαμβάνει συμφωνίες που δεν αφορούν στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών ούτε και συμφωνίες που εμπεριέχουν στοιχεία διαχείρισης και παροχής δημόσιων υπηρεσιών αλλά το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από τον παραχωρητή (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβόλαια παροχής υπηρεσιών, ή ιδιωτικοποιήσεις).

παραχωρητή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, αναταξινόμείται ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, δεδομένου ότι έχει ήδη αναγνωρισθεί.

Ο έλεγχος από τον παραχωρητή επί των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, είναι προϋπόθεση για την αναγνώριση ή αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, και τεκμηριώνεται μέσω των όρων της συγκεκριμένης συμφωνίας με την ύπαρξη των παρακάτω προϋποθέσεων:

- i. ο παραχωρητής ελέγχει ή ρυθμίζει το είδος και την τιμή των υπηρεσιών που πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με το περιουσιακό στοιχείο, και σε ποιους πρέπει να τις παρέχει,
 - ii. και
 - ο παραχωρητής ελέγχει, μέσω ιδιοκτησίας, ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, κάθε σημαντική υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη λήξη της συμφωνίας, ή
 - το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται στη συμφωνία καθ' όλη τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του ("whole-of-life" asset).
6. Για να αξιολογηθεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, με τις οποίες τεκμηριώνεται έλεγχος επί του περιουσιακού στοιχείου από τον παραχωρητή, λαμβάνονται υπόψη όλοι οι όροι και τα δεδομένα της συμφωνίας.

Το δικαίωμα του παραχωρητή να αποκλείει ή να ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στα οφέλη της χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ουσιώδες στοιχείο ελέγχου, που διακρίνει τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας του Δημόσιου Τομέα από τα δημόσια αγαθά στα οποία όλοι έχουν πρόσβαση. Όταν, λοιπόν, η δεσμευτική συμφωνία μεταφέρει στον παραχωρητή το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, η προϋπόθεση του ελέγχου σε σχέση με το σε ποιους πρέπει να παρέχει τις υπηρεσίες ο φορέας εκμετάλλευσης πληρούται.

Ο παραχωρητής δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωτικό έλεγχο της τιμής στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αρκεί η τιμή να ρυθμίζεται, για παράδειγμα μέσω μηχανισμού ανώτατου ορίου, από τον παραχωρητή, από τη συμφωνία, ή από τρίτο μέρος για λογαριασμό του παραχωρητή. Για να αξιολογηθεί αν πληρούται η προϋπόθεση λαμβάνεται υπόψη η ουσία της συμφωνίας. Μη ουσιαστικοί όροι και δεδομένα, όπως η αναφορά σε ανώτατο όριο τιμής το οποίο όμως θα έχει εφαρμογή μόνο σε εξαιρετικά απίθανες συνθήκες, δε λαμβάνονται υπόψη. Αντίστροφα, αν, για παράδειγμα, μια συμφωνία δίνει στο φορέα εκμετάλλευσης την ελευθερία να ορίζει την τιμή, αλλά το υπερβάλλον κέρδος του επιστρέφεται στον παραχωρητή, τότε η απόδοση του φορέα εκμετάλλευσης έχει ανώτατο όριο και η προϋπόθεση του ελέγχου επί της τιμής πληρούται.

Συνήθως οι κυβερνήσεις έχουν τη δυνατότητα να ρυθμίζουν τον τρόπο λειτουργίας συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας, είτε άμεσα, είτε μέσω οντοτήτων που δημιουργούνται για αυτό το σκοπό. Για την

εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου, η υπό την ευρεία αυτή έννοια δυνατότητα ρύθμισης δε συνιστά έλεγχο. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής η δυνατότητα ρύθμισης θα πρέπει να απορρέει από τους όρους και τα δεδομένα της συμφωνίας.

7. Κατά την αρχική αναγνώριση ο παραχωρητής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών στην εύλογη αξία του, η οποία κατά κανόνα είναι το κόστος με το οποίο ο παραχωρητής αποκτά έλεγχο επί του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Περιουσιακά στοιχεία που αναταξινομούνται ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών, μεταφέρονται με τη λογιστική αξία τους (carrying value) κατά την ημερομηνία αναταξινόμησης.
8. Κατά την αρχική αναγνώριση ή αναταξινόμηση, τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών, υπό το καθεστώς συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών παρόμοιας φύσης, ταξινομούνται σε διακριτή υποκατηγορία της σχετικής κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που προβλέπεται από το ΛΠΓΚ για ανάλογα περιουσιακά στοιχεία.²
9. Μετά την αρχική αναγνώριση ή την αναταξινόμηση εφαρμόζονται τα όσα αναλόγως περί παγίων περιουσιακών στοιχείων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Αναγνώριση και Επιμέτρηση Υποχρεώσεων και Αναβαλλόμενων Εσόδων

10. Όταν ο παραχωρητής αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, αναγνωρίζει και αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση, ή/και αναβαλλόμενο έσοδο.

Το μοντέλο της «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»

11. Σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής μπορεί να αποζημιώνει το φορέα εκμετάλλευσης πραγματοποιώντας πληρωμές στο φορέα εκμετάλλευσης (μοντέλο «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»).
12. Ο παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα, αν έχει εγγυηθεί να πληρώσει στο φορέα εκμετάλλευσης :
 - i. Καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά, ή
 - ii. Το έλλειμμα, εάν υπάρξει, μεταξύ των ποσών αυτών και των ποσών που αποκόμισε ο φορέας εκμετάλλευσης από λήπτες της δημόσιας υπηρεσίας, ακόμα και αν η πληρωμή αυτή είναι εξαρτώμενη από την προϋπόθεση ότι ο φορέας εκμετάλλευσης εξασφαλίζει ότι το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών πληροί συγκεκριμένες απαιτήσεις ποιότητας ή αποδοτικότητας.

2 Για παράδειγμα τα "Αεροδρόμια- Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών" και οι "Αυτοκινητόδρομοι- Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών" μπορούν να είναι υποκατηγορίες της κατηγορίας "Υποδομές Μεταφορών".

13. Όταν σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση, να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα ή να μεταφέρει στον έλεγχο του φορέα εκμετάλλευσης ένα άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως αντίτιμο, τότε πρόκειται για συναλλαγή ανταλλαγής που παράγει χρηματοοικονομική υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή κατά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής αναγνωρίζει και ισόποση χρηματοοικονομική υποχρέωση.
14. Ο παραχωρητής δεν αναγνωρίζει υποχρέωση όταν αναταξινομεί ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης επιπλέον αντίτιμο στον παραχωρητή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο παραχωρητής επίσης αναγνωρίζει υποχρέωση.
15. Για την κατά τα ανωτέρω αναγνωριζόμενη χρηματοοικονομική υποχρέωση ισχύουν, πλην των όσων η παρούσα Λογιστική Πολιτική προβλέπει, και τα όσα περί παρουσίασης, γνωστοποιήσεων και παύσης της αναγνώρισης Χρηματοοικονομικών Μέσων το ΛΠΓΚ ορίζει.
16. Ο παραχωρητής κατανέμει και λογιστικοποιεί τις πληρωμές προς το φορέα εκμετάλλευσης σύμφωνα με την ουσία τους, ως:
- i. μείωση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει σύμφωνα με την παρούσα αναγνωρίσει,
 - ii. έξοδο από χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκος),
 - iii. έξοδο από χρέωση για υπηρεσίες που παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης .
- Ο τόκος, και η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καθορίζονται βάσει του κόστους κεφαλαίου του φορέα εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών. Δεδομένης της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, ο τόκος καθορίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου. Εφόσον η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών δεν είναι εφικτό να επιμετρηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7, τότε αυτή επιμετράται ως η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στον υπολογισμό αυτό λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που αφορούν στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών και μόνο. Αν το κόστος κεφαλαίου του φορέα εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών είναι ανέφικτο να καθορισθεί, χρησιμοποιείται εναλλακτικά το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του παραχωρητή, ή άλλο επιτόκιο που κρίνεται κατάλληλο σύμφωνα με τους όρους και τα δεδομένα της συμφωνίας.
17. Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών μιας συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι διακριτές, τότε οι πληρωμές επιμερίζονται αντιστοίχως σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 16. Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών δεν είναι διακριτές, η κατανομή αυτή πραγματοποιείται με τη χρήση τεχνικών εκτίμησης.

Το μοντέλο της «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης»

18. Σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής μπορεί να μην έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα ή να μεταφέρει στον έλεγχο του φορέα εκμετάλλευσης ένα άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, αλλά να αποζημιώνει το φορέα εκμετάλλευσης μέσω παραχώρησης δικαιώματος σε έσοδα (μοντέλο «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης»), όπως:
- παραχωρώντας στο φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, ή
 - παραχωρώντας στο φορέα εκμετάλλευσης δικαίωμα πρόσβασης σε ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, προκειμένου να το εκμεταλλευτεί.³
19. Όταν σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής παραχωρεί στο φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες ή ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, τότε πρόκειται για συναλλαγή ανταλλαγής που, ελλείψει χρηματοοικονομικής εκροής, δεν παράγει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον παραχωρητή, αλλά έσοδο από την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου. Καθώς το δικαίωμα που παραχωρείται στο φορέα εκμετάλλευσης είναι σε ισχύ για την περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, ο παραχωρητής δεν αναγνωρίζει αμέσως έσοδο από τη συναλλαγή. Αντ' αυτού, αναγνωρίζει αρχικά αναβαλλόμενο έσοδο από συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Το αναβαλλόμενο έσοδο επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στο ίδιο ποσό που αρχικά επιμετράται το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης.
20. Μεταγενέστερα, ο παραχωρητής αναγνωρίζει έσοδο, καθώς αυτό καθίσταται δεδουλευμένο σύμφωνα με την οικονομική ουσία της συμφωνίας, οπότε και το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αντιστοίχως.
21. Ο παραχωρητής δεν αναγνωρίζει αναβαλλόμενο έσοδο όταν αναταξινομεί ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης επιπλέον αντίτιμο στον παραχωρητή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο παραχωρητής επίσης αναγνωρίζει αναβαλλόμενο έσοδο.

Επιμερισμός της Συμφωνίας

22. Εάν ο παραχωρητής πληρώνει για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών εν μέρει αναλαμβάνοντας μια χρηματοοικονομική υποχρέωση και εν μέρει παραχωρώντας ένα δικαίωμα στο φορέα εκμετάλλευσης, είναι απαραίτητο να

3 π.χ. ιδιωτική πτέρυγα ενός νοσοκομείου όπου το υπόλοιπο νοσοκομείο χρησιμοποιείται από τον παραχωρητή για παροχή δημόσιας νοσηλείας, ή ιδιωτικός χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων παρακείμενος σε δημόσια εγκατάσταση.

λογιστικοποιεί χωριστά και σύμφωνα με την οικονομική ουσία του κάθε μέρος της συνολικής συμφωνίας σύμφωνα με τη παρούσα Λογιστική Πολιτική.

23. Το συνολικό ποσό, στο οποίο επιμετρούνται η χρηματοοικονομική υποχρέωση και το αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αρχική αναγνώριση, ισούται με το ποσό στο οποίο επιμετράται το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών σύμφωνα με τη παρούσα Λογιστική Πολιτική.

Άλλες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

24. Για άλλες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, ο παραχωρητής εφαρμόζει τα όσα περί αυτών το ΛΠΓΚ ορίζει.

Άλλα έσοδα

25. Για έσοδα που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, πέραν των εσόδων που πραγματεύεται η παρούσα Λογιστική Πολιτική στις παρ. 18-21, ο παραχωρητής εφαρμόζει τα όσα περί εσόδων από συναλλαγές ανταλλαγής το ΛΠΓΚ ορίζει.

Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

26. Ο παραχωρητής, στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης παρουσιάζει το αναβαλλόμενο έσοδο διακριτά στις υποχρεώσεις, και γνωστοποιεί όλες άλλες πληροφορίες το ΛΠΓΚ ορίζει.
27. Όλες οι πτυχές μιας συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να καθοριστούν οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις στις Σημειώσεις. Ο παραχωρητής γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:
- i. Μια περιληπτική περιγραφή της συμφωνίας,
 - ii. Σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, το χρονισμό, και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. η περίοδος της παραχώρησης, οι ημερομηνίες ανατιμολόγησης, και η βάση στην οποία καθορίζεται η ανατιμολόγηση ή η επαναδιαπραγμάτευση),
 - iii. Τη φύση και την έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος, ή ποσό, ανάλογα με την περίπτωση):
 - Δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,

- Δικαιωμάτων που δημιουργούν απαίτηση προς το φορέα εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες αναφορικά με τη συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή που αναταξινομήθηκαν ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, του τόκου με τον οποίο θα επιβαρυνθούν μέχρι τη λήξη της συμφωνίας, καθώς και τις πληρωμές που αναμένεται να προκύψουν:
 - κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη και
 - μετά από 5 έτη,
- Της λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων εσόδων,
- Δικαιωμάτων λήψης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη λήξη της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
- Δικαιωμάτων ανανέωσης και τερματισμού,
- Άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μείζων συντήρηση/αναβάθμιση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών),
- Δεσμεύσεων να παρέχει πρόσβαση στο φορέα εκμετάλλευσης σε περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν έσοδα, και

iv. Αλλαγές στη συμφωνία που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

28. Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις παρέχονται για κάθε σημαντική συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που περιλαμβάνουν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. είσπραξη διοδίων, τηλεπικοινωνίες, υπηρεσίες παροχής ύδρευσης) και έχουν ταξινομηθεί στην ίδια υποκατηγορία περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παρ. 8. Οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι επιπρόσθετες των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το ΛΠΓΚ για τα περιουσιακά στοιχεία (ανά κατηγορία) και τις υποχρεώσεις.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

29. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από, ή μετά, την 1/1/2023.

Παραδείγματα εφαρμογής

Μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών προβλέπει τα εξής:

1. Κατασκευή μιας γέφυρας με διόδια από το φορέα εκμετάλλευσης η οποία θα ολοκληρωθεί σε 3 έτη.
2. Τη συντήρηση και τη λειτουργία της γέφυρας μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής, σύμφωνα με συγκεκριμένες προδιαγραφές, για 9 έτη.
3. Ο φορέας εκμετάλλευσης απαιτείται να επιστρέψει εκ νέου το οδόστρωμα όταν η κατάσταση του αρχικού οδοστρώματος βρεθεί κάτω από ένα καθορισμένο επίπεδο. Εκτιμάται ότι η νέα επίστρωση θα λάβει χώρα στο τέλος του 8ου έτους στην εύλογη αξία των 100 εκ. Ευρώ. Η αμοιβή προς το φορέα εκμετάλλευσης για την εκ νέου επίστρωση περιλαμβάνεται:
 - στην προκαθορισμένη σειρά πληρωμών (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) και/ή
 - στα έσοδα που ο φορέας εκμετάλλευσης έχει δικαίωμα να αποκομίζει από το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης).

Βάσει των όρων της συμφωνίας και των προβλεπόμενων από το ΛΠΓΚ λογιστικών χειρισμών, ισχύουν επίσης τα εξής:

4. Η γέφυρα καθίσταται έτοιμη για χρήση στο τέλος του 3ου έτους.
5. Η γέφυρα έχει οικονομική ζωή 30 έτη, το αρχικό οδόστρωμα 5 έτη και η εκ νέου επίστρωση 5 έτη. Τα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο.
6. Κατά την ολοκλήρωση της κατασκευής (στο τέλος του 3ου έτους) η συνολική εύλογη αξία της γέφυρας είναι 1.600 εκ. Ευρώ, από την οποία τα 1.500 εκ. Ευρώ αφορούν τη γέφυρα και τα 100 εκ. Ευρώ το αρχικό οδόστρωμα. Ως εύλογη αξία λαμβάνεται το, σύμφωνα με τη συμφωνία, κόστος απόκτησης της για τον παραχωρητή.
7. Σχετικά με την επίστρωση:
 - α) κρίνεται ότι το αρχικό οδόστρωμα ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης ως ξεχωριστό συστατικό του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, όπως το ΛΠΓΚ περί παγίων περιουσιακών στοιχείων ορίζει,
 - β) υπάρχει επαρκής βεβαιότητα αναφορικά με το χρόνο και το ποσό της εκ νέου επίστρωσης, για να αναγνωριστεί ως ξεχωριστό συστατικό όταν αυτή συμβεί,
 - γ) το προβλεπόμενο κόστος της εκ νέου επίστρωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να την εκτίμησε του αρχικού κόστους του οδοστρώματος που αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών.
8. Δεν υπάρχει απομείωση της αξίας της γέφυρας κατά τη διάρκεια της συμφωνίας.
9. Το σύνολο των ταμειακών ροών πραγματοποιούνται στο τέλος κάθε έτους.

Χρηματοοικονομική Επίδοση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	σύνολο
Έξοδα υπηρεσιών				-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-90
Χρηματοοικονομικό έξοδο		-22	-46	-74	-67	-59	-51	-43	-38	-29	-20	-10	-460
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20					-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-22	-46	-154	-147	-139	-131	-123	-118	-109	-100	-90	-1180

Χρηματοοικονομική Θέση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Περιουσιακό στοιχείο- γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050	
Περιουσιακό στοιχείο- αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0					
Περιουσιακό στοιχείο- νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20	
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070	
Ταμειακά διαθέσιμα				-250	-500	-750	-1000	-1250	-1500	-1750	-2000	-2250	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	-500	-1022	-1668	-1502	-1329	-1148	-959	-862	-660	-450	-230	0	
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-22	-68	-222	-369	-508	-639	-762	-880	-990	-1090	-1180	

Χρηματοοικονομική υποχρέωση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Υποχρέωση 01/01		500	1022	1668	1502	1329	1148	959	862	660	450	230	
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	500	500	600										
Χρηματοοικονομικό έξοδο		22	46										
Μέρος πληρωμών που μειώνουν την υποχρέωση				-166	-173	-181	-189	-197	-202	-211	-220	-230	
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								100					
Υποχρέωση 31/12	500	1022	1668	1502	1329	1148	959	862	660	450	230	0	

2^ο παράδειγμα- Μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης

Ο φορέας εκμετάλλευσης εισπράττει τα διόδια από τους χρήστες της γέφυρας. Η συμφωνία βασίζεται στην υπόθεση ότι ο αριθμός των οχημάτων θα παραμείνει σταθερός καθ' όλη τη διάρκειά της και ότι ο φορέας εκμετάλλευσης θα εισπράττει από τα διόδια 250 εκ. Ευρώ για κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο.

Τα ποσά αυτά καλύπτουν την αμοιβή του φορέα εκμετάλλευσης για

- την κατασκευή της γέφυρας και την μεταβίβαση του ελέγχου στον παραχωρητή,
- τα ετήσια κόστη συντήρησης και λειτουργίας της (10 εκ. Ευρώ) και

Αναβαλλόμενο έσοδο	-500	-1000	-1600	-1411	-1222	-1033	-844	-756	-567	-378	-189	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	0	0	119	238	357	476	594	713	832	951	1070

Αναβαλλόμενο έσοδο												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Αναβαλλόμενο έσοδο 01/01		500	1000	1600	1411	1222	1033	844	756	567	378	189
Αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	500	500	600									
Έσοδο				-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189
Αναβαλλόμενο έσοδο για νέο οδόστρωμα								100				
Αναβαλλόμενο έσοδο 31/12	500	1000	1600	1411	1222	1033	844	756	567	378	189	0

3^ο παράδειγμα- Συνδυασμός μοντέλων παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Ο φορέας εκμετάλλευσης εισπράττει τα διόδια από τους χρήστες της γέφυρας. Η συμφωνία βασίζεται στην υπόθεση ότι ο αριθμός των οχημάτων θα παραμείνει σταθερός καθ' όλη τη διάρκειά της και ότι ο φορέας εκμετάλλευσης θα εισπράττει από τα διόδια 125 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο. Επίσης, ο παραχωρητής πληρώνει 125 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο στο φορέα εκμετάλλευσης. Η εύλογη αξία της παραχώρησης δικαιώματος είσπραξης των διοδίων και οι προκαθορισμένες πληρωμές θεωρείται ότι αποζημιώνουν το φορέα εκμετάλλευσης ισόποσα.

Ο παραχωρητής αναγνωρίζει αρχικά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του, δηλαδή 1.600 εκ. Ευρώ, καθώς αυτό κατασκευάζεται (500 εκ. Ευρώ το 1ο έτος, 500 εκ. Ευρώ το 2ο έτος και 600 εκ. Ευρώ το 3ο έτος).

Ως αποζημίωση για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, ο παραχωρητής αναγνωρίζει τόσο αναβαλλόμενο έσοδο (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος) όσο και χρηματοοικονομική υποχρέωση (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης). Η δέσμευση του παραχωρητή που σχετίζεται με το δικαίωμα που παραχωρείται στο φορέα εκμετάλλευσης να εισπράττει διόδια και οι προκαθορισμένες πληρωμές θεωρούνται δύο διακριτά στοιχεία, επομένως είναι αναγκαίο να χωριστεί το τίμημα του παραχωρητή προς το φορέα εκμετάλλευσης σε δύο μέρη, αναβαλλόμενο έσοδο και χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Η πρόσβαση στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών αναμένεται να παρέχεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, από τη χρονική στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο είναι σε θέση να παρέχει οικονομικά οφέλη, και επομένως το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αναλογικά σε κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο, με αντίστοιχη αναγνώριση εσόδου.

Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 4,453%. Το αποτελεσματικό επιτόκιο προκύπτει από την εξίσωση του μέρους της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου με το μέρος των πληρωμών που αποζημιώνουν το κόστος απόκτησης για τον παραχωρητή (δηλαδή λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποζημιώνεται με το μοντέλο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση το 2ο έτος αυξάνεται κατά το χρηματοοικονομικό έξοδο που αφορά την ανεξόφλητη υποχρέωση του 1ου έτους και το 3ο έτος αυξάνεται κατά το χρηματοοικονομικό έξοδο που αφορά την ανεξόφλητη υποχρέωση του 2ου έτους.

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος, δηλαδή στο ποσό της υποχρέωσης στην αρχή του έτους συν το χρηματοοικονομικό έξοδο μείον το μέρος των πληρωμών που αφορούν την κατασκευή της γέφυρας.

Στο 8ο έτος αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο η νέα επίστρωση του οδοστρώματος στην εύλογη αξία (= κόστος κατασκευής 100 εκ. Ευρώ) με αύξηση (50 εκ. Ευρώ) του αναβαλλόμενου εσόδου και (50 εκ. Ευρώ) της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Δεδομένου ότι η αμοιβή για τη συντήρηση και λειτουργία της γέφυρας περιλαμβάνεται κατά το ήμισυ (5 εκ. Ευρώ) στο ποσό των διοδίων που ο φορέας εκμετάλλευσης αναμένει να εισπράξει κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, δεν προκύπτει ούτε ταμειακή εκροή ούτε ανάληψη υποχρέωσης, και επομένως δεν υπάρχει επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του παραχωρητή. Κατά το υπόλοιπο ήμισυ που σχετίζεται με τις προκαθορισμένες πληρωμές, ο παραχωρητής αναγνωρίζει ετήσιο έξοδο.

Ταμειακές Ροές												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Πληρωμές				-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125
Καθαρή εισροή/εκροή				-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125

Χρηματοοικονομική Επίδοση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	σύνολο
Έσοδο				94	94	94	94	94	94	94	94	94	850
Έξοδα υπηρεσιών				-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-45
Χρηματοοικονομικό έξοδο		-11	-23	-37	-33	-30	-26	-21	-19	-15	-10	-5	-230
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20					-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-11	-23	-18	-14	-10	-6	-2	0	5	9	14	-55

Χρηματοοικονομική Θέση												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Περιουσιακό στοιχείο-γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050
Περιουσιακό στοιχείο-αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0				
Περιουσιακό στοιχείο-νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070

Ταμειακά διαθέσιμα				-125	-250	-375	-500	-625	-750	-875	-1000	-1125
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	-250	-511	-834	-751	-664	-574	-480	-431	-330	-225	-115	0
Αναβαλλόμενο έσοδο	-250	-500	-800	-706	-611	-517	-422	-378	-283	-189	-94	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-11	-34	-52	-66	-76	-82	-84	-84	-79	-69	-55

Χρηματοοικονομική υποχρέωση												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Υποχρέωση 01/01		250	511	834	751	664	574	480	431	330	225	115
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	250	250	300									
Χρηματοοικονομικό έξοδο		11	23									
Μέρος πληρωμών που μειώνουν την υποχρέωση				-83	-87	-90	-94	-99	-101	-105	-110	-115
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								50				
Υποχρέωση 31/12	250	511	834	751	664	574	480	431	330	225	115	0

Αναβαλλόμενο έσοδο												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Αναβαλλόμενο έσοδο 01/01		250	500	800	706	611	517	422	378	283	189	94
Αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	250	250	300									
Έσοδο				-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94
Αναβαλλόμενο έσοδο για νέο οδόστρωμα								50				
Αναβαλλόμενο έσοδο 31/12	250	500	800	706	611	517	422	378	283	189	94	0

Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να διευκρινίσει:
 - (α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς,
 - (β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και σχετικά με γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς, και
 - (γ) πότε γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς υποδεικνύουν ότι η εφαρμογή της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) δεν είναι κατάλληλη βάση για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .

Η παρούσα Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 14 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 10 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο Εφαρμογής

2. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό και γνωστοποίηση γεγονότων που λαμβάνουν χώρα **μετά** την ημερομηνία αναφοράς. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

Ορισμοί

3. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, ο ακόλουθος όρος χρησιμοποιείται σε αυτή με την εξής έννοια:

Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς (Events after the reporting date) είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας

κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται. Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων. Εκείνα που τεκμηριώνουν συνθήκες που:

- (α) υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς (γεγονότα για τα οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να προσαρμόζονται - διορθωτικά γεγονότα) και
- (β) προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την ημερομηνία έγκρισης (γεγονότα για τα οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να προσαρμόζονται - μη διορθωτικά γεγονότα).

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Διορθωτικά Γεγονότα

4. Η οντότητα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα.
5. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων, τα οποία απαιτούν από μια οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί:

(α) ο διακανονισμός, μετά την ημερομηνία αναφοράς, δικαστικής υπόθεσης που βεβαιώνει ότι η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη ή προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή.

(β) η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία αναφοράς, ότι κατά την ημερομηνία αναφοράς ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο ή ότι το ποσό μιας ζημίας απομείωσης, που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, χρειάζεται να προσαρμοστεί. Για παράδειγμα:

(i) η πτώχευση ενός χρεώστη, μετά την ημερομηνία αναφοράς, συνήθως, επιβεβαιώνει ότι κατά την ημερομηνία αναφοράς ήδη υπήρχε ζημία απομείωσης στην απαίτηση από τον χρεώστη, ή

(ii) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία αναφοράς μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία αναφοράς.

(γ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του κόστους περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή των εισπράξεων από περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία αναφοράς.

(δ) Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του ποσού που αναλογεί στην οντότητα επί εισπραχθέντων, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, εσόδων τα οποία, βάσει υφιστάμενης κατά την περίοδο αναφοράς συμφωνίας, επιμερίζονται μεταξύ οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα.

(ε) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του ποσού καταβολών προς εργαζόμενους για επίτευξη στόχων, αν η οντότητα είχε κατά την ημερομηνία αναφοράς παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (constructive obligation) να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία.

(στ) η αποκάλυψη απάτης ή λαθών, που δείχνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας ήταν εσφαλμένες.

Μη Διορθωτικά Γεγονότα

6. Η οντότητα δεν επιτρέπεται να προσαρμόζει ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για μη διορθωτικά γεγονότα.

7. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων:

(α) μείωση στην εύλογη αξία των παγίων μετά την ημερομηνία αναφοράς, όταν η οντότητα επιμετρά τα πάγια στην εύλογη αξία. Στη περίπτωση αυτή, η πτώση της εύλογης αξίας δεν σχετίζεται με την κατάσταση των παγίων κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά αντικατοπτρίζει συνθήκες οι οποίες αφορούν την επόμενη περίοδο.

(β) απόφαση μετά τη ημερομηνία αναφοράς για παροχή επιπλέον παροχών, άμεσα ή έμμεσα, προς τους συμμετέχοντες σε συγκεκριμένα προγράμματα κοινωνικών υπηρεσιών, όταν η οντότητα έχει επιφορτιστεί με την λειτουργία τέτοιων προγραμμάτων. Η απόφαση αυτή αντικατοπτρίζει συνθήκες που αφορούν την επόμενη περίοδο αναφοράς.

(γ) εάν το αρμόδιο όργανο μιας οντότητας εγκρίνει τη καταβολή μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών μετά την ημερομηνία αναφοράς, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς διότι καμία δέσμευση δεν υφίσταται κατά την ημερομηνία αυτή. Αντίθετα, τέτοιες διανομές, γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

(δ) πώληση μιας σημαντικής ελεγχόμενης οντότητας, ή εξωτερική ανάθεση δραστηριοτήτων που ως τώρα είχε αναλάβει η οντότητα, μετά την ημερομηνία αναφοράς.

(ε) η καταστροφή από πυρκαγιά, ή άλλη αιτία, ενός κτιρίου, μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα

8. Η οντότητα δεν επιτρέπεται να καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία αναφοράς είτε (α) ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση ή παύση λειτουργίας της οντότητας, ή (β) ότι δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση από το να πράξει κατ' αυτόν τον τρόπο.

9. Εξετάζοντας εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι εύλογη για μια οντότητα, η διοίκησή της λαμβάνει υπόψη ένα μεγάλο εύρος παραγόντων. Αυτοί οι παράγοντες ενδεικτικά

περιλαμβάνουν την τρέχουσα και την αναμενόμενη επίδοση της οντότητας, κάθε προγραμματισμένη ή πιθανή αναδιάρθρωση οργανωτικών μονάδων, την πιθανότητα συνέχισης της χρηματοδότησης από κυβερνητικούς πόρους, και, αν είναι απαραίτητο, τις πιθανές πηγές εναλλακτικής χρηματοδότησης.

10. Στην περίπτωση οντοτήτων των οποίων οι λειτουργίες είναι ουσιαστικά χρηματοδοτούμενες από άλλη οντότητα, θέματα σχετικά με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα δημιουργούνται μόνο όταν η χρηματοδοτούσα οντότητα ανακοινώνει την πρόθεσή της να διακόψει τη χρηματοδότηση.
11. Κάποιες οντότητες του δημόσιου τομέα οφείλουν ενδεχομένως να καλύπτουν το κόστος των αγαθών και υπηρεσιών τους από τους χρήστες αυτών, ώστε να είναι ουσιαστικά αυτοχρηματοδοτούμενες. Για κάθε τέτοια οντότητα, η χειροτέρευση των λειτουργικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης, μετά την ημερομηνία αναφοράς, μπορεί να είναι ενδεικτική της ανάγκης για επανεξέταση του εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ακόμα εύλογη.
12. Εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον εύλογη, η οντότητα απαιτείται να:
 - (α) απεικονίσει το γεγονός αυτό στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις. Η επίδραση μιας τέτοιας αλλαγής θα εξαρτηθεί από τις συγκεκριμένες συνθήκες της οντότητας. Για παράδειγμα, εάν οι λειτουργίες επρόκειτο να μεταφερθούν σε άλλη οντότητα, να πουληθούν, ή να ρευστοποιηθούν. Απαιτείται επαγγελματική κρίση για να προσδιοριστεί εάν απαιτούνται προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, και
 - (β) λάβει υπόψη εάν οι αλλαγές στις συνθήκες οδηγούν στη δημιουργία πρόσθετων υποχρεώσεων ή ενεργοποιούν ρήτρες σε δανειακά συμβόλαια, οδηγώντας σε αναταξινόμηση συγκεκριμένων υποχρεώσεων στις τρέχουσες υποχρεώσεις.

Γνωστοποιήσεις

13. Η οντότητα γνωστοποιεί εάν:

- (α) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η οντότητα γνωστοποιεί τη βάση κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το λόγο για τον οποίο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η οντότητα θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ή
- (β) η διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

Ημερομηνία έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

14. Η οντότητα γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν ένα άλλο όργανο της οντότητας έχει την ισχύ να τροποποιεί τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μετά την έγκριση, η οντότητα γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Είναι

σημαντικό για τους χρήστες να γνωρίζουν πότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν, διότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν αντανakλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

Επικαιροποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία αναφοράς

15. Η οντότητα επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς, υπό το φως των νέων πληροφοριών που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά πριν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκριθούν.

Μη διορθωτικά γεγονότα

16. Αν μη διορθωτικά γεγονότα είναι ουσιαστικά, η έλλειψη γνωστοποίησή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Εφόσον ένα μη διορθωτικό γεγονός κριθεί ότι είναι ουσιαστικό, η οντότητα γνωστοποιεί:

(α) τη φύση του γεγονότος, και

(β) μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

17. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από, ή μετά, την 1/1/2020.
-

Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Σκοπός

1. Σκοπός της παρούσας είναι να καθορίσει τους λογιστικούς χειρισμούς για τον ποσοτικό προσδιορισμό, την αναγνώριση, την παρουσίαση, και τη γνωστοποίηση (α) μεταβολών που οφείλονται σε λογιστικές πολιτικές, (β) μεταβολών σε λογιστικές εκτιμήσεις, και (γ) μεταβολών λόγω διορθώσεων λαθών, σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ). Καθορίζει, επίσης, τις προϋποθέσεις για την ανάπτυξη και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που διατυπώνονται από τις οντότητες αναφοράς. Λαμβάνει επίσης υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 3 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 8 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο εφαρμογής

2. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα.

Ορισμοί

3. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Λογιστικές πολιτικές (Accounting policies) είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από την οντότητα αναφοράς για την κατάρτιση και παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Αναφορών Γενικού Σκοπού (ΧΑΓΣ).

Λογιστικές πολιτικές, είτε εκδίδονται ως μέρος του ΛΠΓΚ και ισχύουν για όλες τις οντότητες αναφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, είτε διατυπώνονται από την οντότητα αναφοράς όταν συγκεκριμένα θέματα που προκύπτουν κατά τη κατάρτιση και παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της δεν αντιμετωπίζονται από τις λογιστικές πολιτικές του ΛΠΓΚ ή από σχετική οδηγία.

Μια **αλλαγή σε λογιστική πολιτική** συνίσταται στην τροποποίηση υπάρχουσας λογιστικής πολιτικής ή στη μετάβαση σε διαφορετική ή σε εξ' ολοκλήρου νέα λογιστική πολιτική.

Μεταβολή λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η οποία προκύπτει από την εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική.

Μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση (*change in accounting estimate*) είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η οποία προκύπτει από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και κατά συνέπεια, δεν πρόκειται για διορθώσεις λαθών.

Ανέφικτη (*Impracticable*) είναι η εφαρμογή μιας απαίτησης του ΛΠΓΚ όταν η οντότητα αδυνατεί να την εφαρμόσει, έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτή την κατεύθυνση. Η εφαρμογή λογιστικής πολιτικής αναδρομικά ή η αναδρομική αναδιατύπωση για διόρθωση λάθους είναι ανέφικτες για μία συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο αναφοράς, αν:

(α) οι ποσοτικές επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής αναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,

(β) η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική αναδιατύπωση απαιτούν υποθέσεις σχετικά με το ποια θα ήταν η πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο, ή

(γ) η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική αναδιατύπωση απαιτούν σημαντικές εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν διακριτά και αντικειμενικά πληροφορίες που:

(i) να παρέχουν αποδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ή τις ημερομηνίες για τις οποίες αυτά τα ποσά πρόκειται να εκτιμηθούν, και

(ii) να ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου εγκρίθηκαν για έκδοση.

Λάθη προγενεστέρων περιόδων (*Prior period errors*) είναι παραλείψεις από, και ανακρίβειες στις, χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μιας ή περισσότερων προγενέστερων περιόδων, που προκύπτουν από μη χρήση, μερική, ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

(α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες εγκρίθηκαν για έκδοση, και

(β) εύλογα θα μπορούσαν να είχαν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκείνων των περιόδων.

Τέτοια λάθη περιλαμβάνουν μαθηματικά σφάλματα, λάθη στην εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις, ή κακή ερμηνεία γεγονότων. Για τους σκοπούς της παρούσας, η περίπτωση της απάτης αντιμετωπίζεται ως λάθος προγενέστερης περιόδου.

Η εφεξής εφαρμογή (Prospective application)

α) αλλαγής σε μία λογιστική πολιτική συνίσταται στην εφαρμογή της σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες που συμβαίνουν από την ημερομηνία που καθίσταται εφικτή η πρώτη εφαρμογή της και εφεξής, και

(β) της μεταβολής σε μία λογιστική εκτίμηση συνίσταται στην αναγνώριση της μεταβολής της λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα και στις μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

Η **Αναδρομική εφαρμογή (Retrospective application)** μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική συνίσταται στην εφαρμογή της σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες, ως αν ήταν ανέκαθεν σε εφαρμογή.

Η **Αναδρομική αναδιατύπωση (Retrospective restatement)** συνίσταται στη διόρθωση λάθους αναγνώρισης, επιμέτρησης, ή γνωστοποίησης των αξιών στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που έχουν ήδη παρουσιαστεί σε προγενέστερες περιόδους, ως αν το λάθος δεν είχε γίνει ποτέ.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Λογιστικές Πολιτικές

Εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

4. Εν απουσία λογιστικής πολιτικής του ΛΠΓΚ ή σχετικής οδηγίας που να έχουν εφαρμογή σε μια συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή συνθήκη, η οντότητα αναπτύσσει και εφαρμόζει κατά την κρίση της μία λογιστική πολιτική για το λογιστικό χειρισμό τους, σε συμφωνία με το Εννοιολογικό Πλαίσιο του ΛΠΓΚ.
5. Για την ανάπτυξη και εφαρμογή της λογιστικής πολιτικής της παραγράφου 4, η οντότητα πρέπει ενδεχομένως να εξετάσει και την εφαρμοσιμότητα των ακόλουθων πηγών κατά την εξής σειρά:
 - (α) τις απαιτήσεις των λογιστικών πολιτικών του ΛΠΓΚ, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα,
 - (β) διεθνώς αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα, και
 - (γ) τα ΕΛΠ για τον ιδιωτικό τομέα.
6. Η οντότητα υποχρεούται να εφαρμόζει με συνέπεια τις λογιστικές πολιτικές που έχει αναπτύξει σύμφωνα με την παράγραφο 4, από περίοδο αναφοράς σε περίοδο αναφοράς, με την επιφύλαξη της παραγράφου 7β.

Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές

7. Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές προκύπτουν μόνον εφόσον:

- (α) η αλλαγή απαιτείται από το ΛΠΓΚ ή,
- (β) πρόκειται για λογιστικές πολιτικές της παραγράφου 4, και η αλλαγή επιφέρει, υπό την έννοια του Ενωσιολογικού Πλαισίου του ΛΠΓΚ, σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.
8. Η μετάβαση από ένα άλλο λογιστικό πλαίσιο στο ΛΠΓΚ συνιστά αλλαγή σε λογιστικές πολιτικές.
9. Δεν συνιστά αλλαγή σε λογιστική πολιτική η εφαρμογή μιας νέας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα, ή συνθήκες που είτε δε συνέβαιναν πριν τη θέσπισή της, είτε συνέβαιναν ουσιωδώς διαφορετικά, είτε δεν ήταν ουσιώδης.

Εφαρμογή των αλλαγών σε λογιστικές πολιτικές

10. Η οντότητα λογιστικοποιεί τις μεταβολές που προκύπτουν από την εφαρμογή μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική:
- (α) είτε σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, της εν λόγω λογιστικής πολιτικής,
- (β) είτε αναδρομικά, σε περίπτωση που αυτή δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν τη μεταβολή που επιφέρει.
11. Στην περίπτωση που μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, η οντότητα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής περιουσίας/θέσης της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, καθώς και τα ποσά όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για κάθε συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται, υπολογισμένα ως αν η εν λόγω λογιστική πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής.

Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή

12. Μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, εκτός εάν είναι **ανέφικτο** για την οντότητα να προσδιορίσει είτε τις επιδράσεις της αλλαγής **για κάθε περίοδο αναφοράς** είτε τη **συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής**.
13. Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι μεταβολές που προέρχονται από αλλαγή σε λογιστική πολιτική για μία ή περισσότερες συγκριτικές περιόδους που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, η οντότητα εφαρμόζει την αλλαγή στην εν λόγω λογιστική πολιτική κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία καθίσταται για πρώτη φορά εφικτή η παρουσίαση της **αναδρομικής εφαρμογής**, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος, και προσαρμόζει τις λογιστικές αξίες των σχετικών στοιχείων αντίστοιχα κατ' αναλογία της παραγράφου 11.
14. Σε περίπτωση που κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου η **αναδρομική εφαρμογή** δεν είναι εφικτή, διότι τελικά ούτε η εκτίμηση της **συνολικής σωρευτικής επίδρασης της αλλαγής** είναι εφικτή, η οντότητα

προβαίνει σε **εφεξής εφαρμογή** της μεταβολής από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτή καθίσταται εφικτή. Κατά συνέπεια, δε λαμβάνεται υπόψη το μέρος της επίδρασης που αφορά τον προγενέστερο της ημερομηνίας αυτής χρόνο. Η συγκριτική πληροφορία που παρουσιάζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, προσαρμόζεται ώστε να αντανakλά την επίδραση της εφεξής εφαρμογής. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής **επιτρέπεται** ακόμα και όταν η εφεξής εφαρμογή δεν είναι εφικτή σε καμία προγενέστερη, ως προς την τρέχουσα, περίοδο.

Μεταβολές σε λογιστικές εκτιμήσεις

15. Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις οικονομικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δε μπορεί να επιμετρηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο να εκτιμηθούν κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις για:
- (α) έσοδα από φόρους που οφείλονται στην κυβέρνηση,
 - (β) επισφαλείς απαιτήσεις,
 - (γ) απαξίωση αποθεμάτων,
 - (δ) την εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων,
 - (ε) τις ωφέλιμες ζωές, ή τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης μελλοντικών οικονομικών οφελών ή και της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας, που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, και
 - (στ) δεσμεύσεις που προκύπτουν από εγγυήσεις.
16. Η χρήση εύλογων εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν επηρεάζει την αξιοπιστία τους.
17. Μια εκτίμηση πρέπει ενδεχομένως να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές στις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή πρόσθετης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δεν σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.
18. Όταν είναι δύσκολο να προσδιοριστεί αν μια αλλαγή αφορά μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση ή αλλαγή σε λογιστική πολιτική, η αλλαγή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση.
19. Η επίδραση της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση στα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζεται με εφεξής εφαρμογή:
- α) στο πλεόνασμα ή έλλειμμα είτε της περιόδου που λαμβάνει χώρα η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή, είτε της περιόδου που λαμβάνει χώρα και μελλοντικών ως προς αυτήν περιόδους, αν η μεταβολή επιδρά και σε αυτές, ή
 - β) στην καθαρή περιουσία/θέση, της περιόδου που λαμβάνει χώρα, στην περίπτωση που μία λογιστική πολιτική αυτό προβλέπει,
- προσαρμόζοντας τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Λάθη

20. Τα λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται εντός της περιόδου αναφοράς διορθώνονται μέχρι να εγκριθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Για **ουσιώδη** λάθη που δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο, διορθώνεται αναδρομικά η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους.
21. Η διόρθωση ουσιωδών λαθών προγενέστερων περιόδων γίνεται με **αναδρομική αναδιατύπωση** των συγκριτικών ποσών που παρουσιάζονται, κατ' αναλογία των όσων προβλέπονται στις παραγράφους 10 ως 14 για την αναδρομική εφαρμογή αλλαγών σε λογιστικές πολιτικές. Η διόρθωση λάθους, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζει το πλεόνασμα ή έλλειμμα της περιόδου που το λάθος ανακαλύπτεται.

Γνωστοποιήσεις

22. Όταν αλλαγή σε λογιστική πολιτική, ή μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση εφαρμόζονται για πρώτη φορά, ή διορθώνεται λάθος, η οντότητα γνωστοποιεί, στο βαθμό που είναι εφικτό:
- (α) τα αίτια που καθιστούν αναγκαία την προσαρμογή ή την αναδιατύπωση,
 - (β) τα ποσά της προσαρμογής ή της αναδιατύπωσης, για κάθε στοιχείο που επηρεάζεται, για τις περιόδους που παρουσιάζονται, και κάθε μελλοντική περίοδο που ενδέχεται να επηρεαστεί,
 - (γ) τους λόγους για τους οποίους ενδεχομένως δεν κατέστη εφικτή, εφόσον προβλεπόταν, η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδιατύπωση,
 - (δ) το κατά πόσο η εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική της παραγράφου 4 συνιστά σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από της χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ.
23. Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από την παρούσα, η οντότητα προβαίνει και σε όποιες άλλες γνωστοποιήσεις απαιτούνται από το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

24. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από, ή μετά, την 1/1/2020.

Παραδείγματα εφαρμογής**1ο παράδειγμα : Αναδρομική εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική (βλέπε παρ. 11)**

Η Μ3, οντότητα του Δημόσιου Τομέα, μεταπίπτει κατά την 1/1/2023 στο ΛΠΓΚ. Με το λογιστικό πλαίσιο που εφάρμοζε προηγουμένως τα κόστη συναλλαγής των χρηματοοικονομικών μέσων-υποχρεώσεων αναγνωρίζονταν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης ως έξοδα κατά την περίοδο απόκτησης του χρηματοοικονομικού μέσου, ενώ οι τόκοι που προέκυπταν από τα χρηματοοικονομικά μέσα-υποχρεώσεις υπολογίζονταν με το ονομαστικό επιτόκιο. Τυχόν διαφορά υπέρ/υπό το άρτιο αναγνωριζόταν στα έξοδα με τη σταθερή μέθοδο. Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, τα κόστη συναλλαγής αφαιρούνται από την αξία αρχικής αναγνώρισης της υποχρέωσης και οι τόκοι υπολογίζονται με το αποτελεσματικό επιτόκιο, επομένως και τυχόν διαφορά υπέρ/υπό το άρτιο συμμετέχει στον υπολογισμό του αποτελεσματικού επιτοκίου και λογίζεται ως τόκος με αυτό. Η Μ3 έλαβε ένα δάνειο την 1/1/2020 που το αναγνώρισε στην αξία που εισέπραξε (εύλογη αξία) 1.000.000 €. Τα κόστη συναλλαγής 70.000 € επιβάρυναν τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής.

Ο κατωτέρω πίνακας δείχνει τους τόκους-έξοδο και την υποχρέωση που αναγνώρισε η οντότητα μέχρι το 2022, καθώς και τι θα αναγνώριζε το 2023 αν εξακολουθούσε να εφαρμόζει την προηγούμενη λογιστική πολιτική:

ημερομηνία	τόκοι	Υποχρέωση
1/1/2020		1.000.000,00
31/12/2020	50.000,00	819.025,20
31/12/2021	40.951,26	629.001,66
31/12/2022	31.450,08	429.476,94
31/12/2023	21.473,85	219.975,99

ενώ ο επόμενος πίνακας δείχνει τι θα είχε αναγνωρίσει η Μ3 αν εφάρμοζε από την αρχή τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου ως το 2022, καθώς και τι θα αναγνωρίσει για το 2023:

ημερομηνία	τόκοι	Υποχρέωση
1/1/2020		930.000,00
31/12/2020	71.441,37	770.466,57
31/12/2021	59.186,23	598.678,00
31/12/2022	45.989,65	413.692,85

31/12/2023	31.779,34	214.497,39
------------	-----------	------------

Η Μ3 στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που δημοσίευσε για το 2022 παρουσίασε τα εξής στοιχεία:

πλεόνασμα πριν τους τόκους	750.000,00
τόκοι-έξοδο	31.450,08
πλεόνασμα	718.549,92

υποχρεώσεις από δάνεια	429.476,95
Καθαρή θέση (σωρευμένο πλεόνασμα)	800.000,00

Το σωρευμένο πλεόνασμα στην αρχή του 2022 ήταν 81.450,08 €.

Το αποτέλεσμα της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης για το 2023 είναι έλλειμμα 680.000 €. Δεν υπάρχει άλλη μεταβολή στην Καθαρή Θέση.

Επομένως στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο 2023, η οντότητα προσαρμόζει τα υπόλοιπα έναρξης της καθαρής θέσης καθώς και τα υπόλοιπα ποσά της συγκριτικής περιόδου 2022 που επηρεάζονται, ως εξής: αναγνωρίζει στο υπόλοιπο έναρξης του σωρευμένου ελλείμματος/πλεονάσματος (κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης) τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής για τα προγενέστερα της συγκριτικής περιόδου έτη, ήτοι τη μείωση της υποχρέωσης (629.001,66-598.678,00=30.323,66), προσαρμόζει την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης με τους επιπλέον τόκους (συνεπώς με τη μείωση του αποτελέσματος της περιόδου μειώνεται και το σωρευμένο πλεόνασμα) και ισοποσα την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης με αύξηση της υποχρέωσης (14.539,57). Κατά συνέπεια, η υποχρέωση, όπως εμφανιζόταν στις Χ/Κ που δημοσιεύτηκαν για την περίοδο 2022 (429.476,95) μειώνεται με τη σωρευτική επίδραση των προγενέστερων περιόδων, αυξάνεται με τους επιπλέον τόκους που χρεώνονται στα αποτελέσματα της περιόδου και προσαρμόζεται στα 413.692,85 €.

Παρατίθενται οι σχετικές με την αλλαγή λογιστικής πολιτικής γνωστοποιήσεις των Χ/Κ της περιόδου 2023:

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης		
	2023	2022 (αναδιατυπωμένο)
έλλειμμα/πλεόνασμα πριν τους τόκους	-680.000,00	750.000,00

τόκοι-έξοδο	-31.779,34	-45.989,65
έλλειμμα/πλεόνασμα	-711.779,34	704.010,35

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης		
	2023	2022 (αναδιατυπωμένο)
υποχρεώσεις από δάνεια	214.497,39	413.692,85
Καθαρή θέση (σωρευμένο πλεόνασμα)	104.004,75	815.784,09

Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Περιουσία/Θέση	
	σωρευμένο πλεόνασμα
Υπόλοιπο 31/12/2021 όπως είχε δημοσιευτεί	81.450,08
μεταβολή λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής σχετικά με το αποτελεσματικό επιτόκιο	30.323,66
Υπόλοιπο 31/12/2021 αναδιατυπωμένο	111.773,74
πλεόνασμα περιόδου 2022 αναδιατυπωμένο	704.010,35
Υπόλοιπο 31/12/2022	815.784,09
έλλειμμα περιόδου 2023	-711.779,34
Υπόλοιπο 31/12/2023	104.004,75

απόσπασμα από τις Σημειώσεις

1. Κατά τη διάρκεια του 2023 η Μ3 άλλαξε τη λογιστική πολιτική για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων-υποχρεώσεων, όπως επιβάλλεται από τη μετάβαση στο ΛΠΓΚ, και πλέον η αρχική αναγνώριση γίνεται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη συναλλαγής, ενώ με την προηγούμενη λογιστική πολιτική γινόταν στην αξία είσπραξης. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση γινόταν με το ονομαστικό επιτόκιο, ενώ τυχόν διαφορά υπέρ/υπό το άρτιο αναγνωριζόταν στα έξοδα με τη σταθερή μέθοδο. Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ οι τόκοι υπολογίζονται με το αποτελεσματικό επιτόκιο, επομένως και τυχόν διαφορά υπέρ/υπό το άρτιο συμμετέχει στον υπολογισμό του αποτελεσματικού επιτοκίου και λογίζεται ως τόκος με αυτό. Κατά συνέπεια

η μεταγενέστερη επιμέτρηση των υποχρεώσεων αυτών γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος τους με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου.

Η αλλαγή στη λογιστική πολιτική **εφαρμόστηκε αναδρομικά** και τα συγκριτικά ποσά της περιόδου 2022 έχουν αναδιατυπωθεί. Η μεταβολή λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής αναλύεται παρακάτω. Το σωρευμένο πλεόνασμα κατά την έναρξη του 2022 αυξήθηκε κατά 30.323,66 €, που είναι το ποσό της **σωρευτικής επίδρασης** της προσαρμογής για τις προγενέστερες του 2022 περιόδους.

επίδραση στην περίοδο 2022	
αύξηση στους τόκους-έξοδο και μείωση στο πλεόνασμα περιόδου	14.539,57
αύξηση στις υποχρεώσεις από δάνεια και μείωση στο σωρευμένο πλεόνασμα	14.539,57
επίδραση σε περιόδους πριν το 2022	
μείωση στις υποχρεώσεις από δάνεια και αύξηση στο πλεόνασμα	30.323,66
Συνολική μείωση υποχρεώσεων και αύξηση σωρευμένου πλεονάσματος στο τέλος του 2022	15.784,09

επίδραση στην περίοδο 2023	
αύξηση στους τόκους-έξοδο και μείωση στο πλεόνασμα περιόδου	10.305,49
αύξηση στις υποχρεώσεις από δάνεια και μείωση στο σωρευμένο πλεόνασμα	10.305,49
Συνολική μείωση υποχρεώσεων και αύξηση	5.478,60

σωρευμένου πλεονάσματος στο τέλος του 2023	
--	--

2ο παράδειγμα: Αναδρομική εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι μεταβολές που προέρχονται από την αλλαγή σε λογιστική πολιτική για τη συγκριτική περίοδο (βλέπε παρ. 12 και 13)

Η Μ1, οντότητα του Δημόσιου Τομέα, χρησιμοποιεί μια άλλη οντότητα Μ2 ως διαχειριστή (agent). Η οντότητα Μ2 αποκτά περιουσιακά στοιχεία (έστω μετρητά) για λογαριασμό της Μ1 και στη συνέχεια τα χρησιμοποιεί με τον τρόπο που η Μ1 ορίζει και για λογαριασμό της. Ένα μέρος των μετρητών που αποκτούνται ετησίως μεταφέρονται στη Μ1. Με την προηγούμενη λογιστική πολιτική που εφάρμοζε η Μ1, αναγνώριζε ως περιουσιακό στοιχείο και έσοδο μόνο το ποσό που εισέπραττε.

Κατά τη μετάβασή της στο ΛΠΓΚ την 1/1/2023, η Μ1 απαιτείται να αναγνωρίσει το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων, ήτοι των πόρων επί των οποίων ασκεί έλεγχο. Επομένως, η Μ1 θα αναγνωρίζει απαίτηση και αντίστοιχο έσοδο για τα μετρητά που αποκτά η Μ2 και θα μειώνει την απαίτηση με αναγνώριση εξόδου, όταν αυτό πραγματοποιείται από το διαχειριστή, ή αύξηση του ταμείου της για το μέρος που εισπράττει.

Κατά την αναδρομική εφαρμογή της αλλαγής σε λογιστική πολιτική, η Μ1 δεν κατέστη εφικτό να προσδιορίσει τις μεταβολές που προέρχονται από την αλλαγή σε λογιστική πολιτική για τη συγκριτική περίοδο 2022 που παρουσιάζεται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, **αλλά ανακτήθηκε το ύψος του περιουσιακού στοιχείου κατά τη λήξη της συγκριτικής περιόδου, 570.000 €.** Το ποσό αυτό αποτελεί τη συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής της λογιστικής πολιτικής, στην έναρξη της τρέχουσας περιόδου, κατά την οποία η παρουσίαση της αναδρομικής εφαρμογής καθίσταται εφικτή.

Κατά την περίοδο 2023 πραγματοποιήθηκαν τα εξής:

έσοδα 80.000 €, έξοδα 200.000 € και είσπραξη της Μ1 από τη Μ2, 15.000 €

Στις Χ/Κ που δημοσίευσε για το 2022, το πλεόνασμα περιόδου της Μ1 ήταν 150.000 € ενώ, η είσπραξη από τη Μ2 ήταν 20.000 €, η καθαρή θέση (σωρευμένο πλεόνασμα) ήταν 788.000 € στην έναρξη και 938.000 € στη λήξη.

Το αποτέλεσμα της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης για το 2023 είναι έλλειμμα 377.000 €. Δεν υπάρχει άλλη μεταβολή στην καθαρή θέση.

Παρατίθενται οι σχετικές με την αλλαγή λογιστικής πολιτικής γνωστοποιήσεις των Χ/Κ της περιόδου 2023:

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης		
	2023	2022 (αναδιατυπωμένο)
απαιτήσεις από Μ2	435.000,00	570.000,00
Καθαρή θέση (σωρευμένο πλεόνασμα)	1.131.000,00	1.508.000,00

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης		
	2023	2022
έλλειμμα/πλεόνασμα πριν τις συναλλαγές με Μ2	-257.000,00	130.000,00
έσοδα από Μ2	80.000,00	20.000,00
έξοδα από Μ2	-200.000,00	0,00
έλλειμμα/πλεόνασμα	-377.000,00	150.000,00

Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Περιουσία/Θέση	
	σωρευμένο πλεόνασμα
Υπόλοιπο 31/12/2021	788.000,00
πλεόνασμα περιόδου 2022	150.000,00
Υπόλοιπο 31/12/2022	938.000,00
μεταβολή λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής σχετικά με την αναγνώριση απαιτήσεων	570.000,00
Υπόλοιπο 31/12/2022 αναδιατυπωμένο	1.508.000,00
έλλειμμα περιόδου 2023	-377.000,00
Υπόλοιπο 31/12/2023	1.131.000,00

απόσπασμα από τις Σημειώσεις

1. Κατά τη διάρκεια του 2023 η Μ1 άλλαξε τη λογιστική πολιτική για την αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της, όπως επιβάλλεται από τη μετάβαση στο ΛΠΓΚ, και πλέον

αναγνωρίζει ως απαίτηση τα ποσά που εισπράττει η Μ2 και τα διαχειρίζεται (agent) για λογαριασμό της οντότητας, ενώ με την προηγούμενη λογιστική πολιτική η οντότητα αναγνώριζε ως έσοδο μόνο το ποσό που εισέπραττε από τη Μ2, ένα μέρος μόνο του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια η οντότητα αναγνωρίζει επίσης τα έσοδα και τα έξοδα που προκύπτουν από αυτή τη διαχείριση.

Δεν κατέστη εφικτό να προσδιοριστούν οι μεταβολές που προέρχονται από την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής κατά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου 2022, επομένως εφαρμόζεται η αλλαγή στην εν λόγω λογιστική πολιτική κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου για την οποία καθίσταται για πρώτη φορά εφικτή η παρουσίαση της αναδρομικής εφαρμογής, καθώς ανακτήθηκε το ύψος της απαίτησης (570.000 €), το οποίο και συνιστά τη συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής κατά την ημερομηνία αυτή.

Η μεταβολή λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής αναλύεται παρακάτω. Το σωρευμένο πλεόνασμα κατά την έναρξη του 2023 αυξήθηκε κατά 570.000 € ώστε να αντανακλά το ύψος της απαίτησης.

συνολική σωρευτική επίδραση στη λήξη του 2022	
αύξηση στις απαιτήσεις και στο σωρευμένο πλεόνασμα	570.000,00
επίδραση στην περίοδο 2023	
αύξηση στα έσοδα	65.000,00
αύξηση στα έξοδα	200.000,00
μείωση στις απαιτήσεις και το αποτέλεσμα περιόδου	135.000,00
Συνολική αύξηση απαιτήσεων και αύξηση σωρευμένου πλεονάσματος στο τέλος του 2023	435.000,00

3ο παράδειγμα: Διόρθωση λάθους με εφεξής εφαρμογή (βλέπε παρ. 21 και 14)

Η Μ3 είναι οντότητα του δημόσιου τομέα η οποία κατά την περίοδο 2018 αρχίζει να εξετάζει την απόκτηση ενός νέου πληροφοριακού συστήματος. Πραγματοποιεί δαπάνες για μελέτες σχετικά με την πιθανή βελτίωση της λειτουργίας της και της παροχής υπηρεσιών προς το κοινό, που θα προέκυπτε από το νέο πληροφοριακό

σύστημα, τις τεχνικές προδιαγραφές που θα έπρεπε να έχει το νέο σύστημα, ενδεχόμενες μεταβολές στη δομή της, τις διαδικασίες της, κτλ.

Η οντότητα, ορθά, κρίνει ότι, σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, οι δαπάνες αυτές αφορούν τη φάση έρευνας και επομένως επιβαρύνουν τα αποτελέσματα.

Κατά τη 2/12/2019, η οντότητα τεκμηριώνει, σύμφωνα με τα κριτήρια που παρέχονται στη σχετική λογιστική πολιτική, ότι πλέον βρίσκεται στη φάση της ανάπτυξης του άυλου περιουσιακού στοιχείου και επομένως τα κόστη που πραγματοποιούνται **από αυτή την ημερομηνία και μετά** πρέπει να κεφαλαιοποιούνται.

Την περίοδο 2023, ο λογιστής της Μ3 διαπιστώνει ότι, εκ παραδρομής, τα προαναφερθέντα κόστη δεν έχουν κεφαλαιοποιηθεί αλλά συνέχισαν να αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Από τα σχετικά λογιστικά αρχεία, κατάφερε να ανακτήσει τις εξής πληροφορίες:

δαπάνες που έπρεπε να κεφαλαιοποιηθούν	
έτος	ποσό
2021	3.500,00
2022	4.000,00
2023	1.500,00

Η πληροφορία για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά το διάστημα από 2/12/2019 ως 31/12/2020 δεν είναι εφικτό να ανακτηθεί.

Με βάση τα ανωτέρω, η οντότητα δεν μπορεί να προχωρήσει σε **αναδρομική αναδιατύπωση**, δηλαδή σε διόρθωση του λάθους ως αν αυτό να μην είχε γίνει ποτέ, και θα προχωρήσει σε εφεξής εφαρμογή της διόρθωσης, από την 1/1/2021.

Το ποσό που αφορά την τρέχουσα περίοδο 2023 διορθώνεται με μεταφορά του ποσού από τα αποτελέσματα στο περιουσιακό στοιχείο.

Στις Χ/Κ που δημοσίευσε για την περίοδο 2022 η Μ3 παρουσίασε τα εξής στοιχεία:

έσοδα	35.500,00
έξοδα	-40.000,00
έλλειμμα	-4.500,00

σωρευμένο έλλειμμα έναρξης	-34.000,00
σωρευμένο έλλειμμα λήξης	-38.500,00

Παρατίθενται οι σχετικές με τη διόρθωση του λάθους γνωστοποιήσεις των Χ/Κ της περιόδου 2023:

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης		
	2023	2022 (αναδιατυπωμένο)
άυλο πάγιο	9.000,00	7.500,00
Καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα)	-41.000,00	-31.000,00

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης		
	2023	2022 (αναδιατυπωμένο)
έσοδα	50.000,00	35.500,00
έξοδα	-60.000,00	-36.000,00
έλλειμμα/πλεόνασμα	-10.000,00	-500,00

Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Περιουσία/Θέση	
	σωρευμένο έλλειμμα
Υπόλοιπο 31/12/2021 όπως είχε δημοσιευτεί	-34.000,00
διόρθωση λάθους	3.500,00
Υπόλοιπο 31/12/2021 αναδιατυπωμένο	-30.500,00
έλλειμμα περιόδου 2022 αναδιατυπωμένο	-500,00
Υπόλοιπο 31/12/2022	-31.000,00
έλλειμμα περιόδου 2023	-10.000,00
Υπόλοιπο 31/12/2023	-41.000,00

απόσπασμα από τις Σημειώσεις

1. Κατά τη 2/12/2019 η Μ3 τεκμηρίωσε, σύμφωνα με τα κριτήρια που παρέχονται στη σχετική λογιστική πολιτική, ότι πλέον βρίσκεται στη φάση της ανάπτυξης του άυλου περιουσιακού στοιχείου "Μ3-εργ" και επομένως τα κόστη που πραγματοποιούνται από αυτή την ημερομηνία και μετά πρέπει να κεφαλαιοποιούνται, σε αντίθεση με τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αυτή, δηλαδή κατά τη φάση της έρευνας, τα οποία επιβαρύνουν τα αποτελέσματα.

Κατά την τρέχουσα χρήση η Μ3 ανακάλυψε ότι τα κόστη αυτά που έπρεπε να κεφαλαιοποιηθούν, εκ παραδρομής, επιβάρυναν την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης.

Η αναδρομική αναδιατύπωση του λάθους δεν είναι εφικτή, καθώς η οντότητα δεν ήταν εφικτό να ανακτήσει όλο το κόστος (συνολική σωρευτική επίδραση) που θα έπρεπε να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο αλλά μόνο αυτό που πραγματοποιήθηκε από 1/1/2021 και μετά. Κατά συνέπεια το μέρος της σωρευτικής επίδρασης που αφορά το πριν την 1/1/2021 διάστημα δε λαμβάνεται υπόψη, και το λάθος διορθώνεται με εφεξής, από την ημερομηνία αυτή, εφαρμογή.

Η επίδραση της διόρθωσης του λάθους αναλύεται παρακάτω. Το σωρευμένο πλεόνασμα κατά την έναρξη του 2022 αυξήθηκε κατά 3.500,00 €, που είναι το ποσό της σωρευτικής επίδρασης της εφεξής εφαρμογής.

επίδραση στην περίοδο 2022	
αύξηση στο πάγιο-αύξηση στο πλεόνασμα περιόδου	4.000,00
επίδραση ως την έναρξη του 2022	
αύξηση στο πάγιο-αύξηση στο πλεόνασμα περιόδου	3.500,00
Συνολική αύξηση στο πάγιο-αύξηση στο πλεόνασμα περιόδου στο τέλος του 2022	7.500,00

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 7 Ιουλίου 2021

Ο Αναπληρωτής Υπουργός

ΘΕΟΔΩΡΟΣ ΣΚΥΛΑΚΑΚΗΣ



ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Το Εθνικό Τυπογραφείο αποτελεί δημόσια υπηρεσία υπαγόμενη στην Προεδρία της Κυβέρνησης και έχει την ευθύνη τόσο για τη σύνταξη, διαχείριση, εκτύπωση και κυκλοφορία των Φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ), όσο και για την κάλυψη των εκτυπωτικών - εκδοτικών αναγκών του δημοσίου και του ευρύτερου δημόσιου τομέα (ν. 3469/2006/Α' 131 και π.δ. 29/2018/Α' 58).

1. ΦΥΛΛΟ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΦΕΚ)

- Τα **ΦΕΚ σε ηλεκτρονική μορφή** διατίθενται δωρεάν στο **www.et.gr**, την επίσημη ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου. Όσα ΦΕΚ δεν έχουν ψηφιοποιηθεί και καταχωριστεί στην ανωτέρω ιστοσελίδα, ψηφιοποιούνται και αποστέλλονται επίσης δωρεάν με την υποβολή αίτησης, για την οποία αρκεί η συμπλήρωση των αναγκαίων στοιχείων σε ειδική φόρμα στον ιστότοπο **www.et.gr**.

- Τα **ΦΕΚ σε έντυπη μορφή** διατίθενται σε μεμονωμένα φύλλα είτε απευθείας από το Τμήμα Πωλήσεων και Συνδρομητών, είτε ταχυδρομικά με την αποστολή αιτήματος παραγγελίας μέσω των ΚΕΠ, είτε με ετήσια συνδρομή μέσω του Τμήματος Πωλήσεων και Συνδρομητών. Το κόστος ενός ασπρόμαυρου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,00 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,20 €. Το κόστος ενός έγχρωμου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,50 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,30 €. Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. διατίθεται δωρεάν.

• Τρόποι αποστολής κειμένων προς δημοσίευση:

Α. Τα κείμενα προς δημοσίευση στο ΦΕΚ, από τις υπηρεσίες και τους φορείς του δημοσίου, αποστέλλονται ηλεκτρονικά στη διεύθυνση **webmaster.et@et.gr** με χρήση προηγμένης ψηφιακής υπογραφής και χρονοσήμανσης.

Β. Κατ' εξαίρεση, όσοι πολίτες δεν διαθέτουν προηγμένη ψηφιακή υπογραφή μπορούν είτε να αποστέλλουν ταχυδρομικά, είτε να καταθέτουν με εκπρόσωπό τους κείμενα προς δημοσίευση εκτυπωμένα σε χαρτί στο Τμήμα Παραλαβής και Καταχώρισης Δημοσιευμάτων.

- Πληροφορίες, σχετικά με την αποστολή/κατάθεση εγγράφων προς δημοσίευση, την ημερήσια κυκλοφορία των Φ.Ε.Κ., με την πώληση των τευχών και με τους ισχύοντες τιμοκαταλόγους για όλες τις υπηρεσίες μας, περιλαμβάνονται στον ιστότοπο (**www.et.gr**). Επίσης μέσω του ιστότοπου δίδονται πληροφορίες σχετικά με την πορεία δημοσίευσης των εγγράφων, με βάση τον Κωδικό Αριθμό Δημοσιεύματος (ΚΑΔ). Πρόκειται για τον αριθμό που εκδίδει το Εθνικό Τυπογραφείο για όλα τα κείμενα που πληρούν τις προϋποθέσεις δημοσίευσης.

2. ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΕΣ - ΕΚΔΟΤΙΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Το Εθνικό Τυπογραφείο ανταποκρινόμενο σε αιτήματα υπηρεσιών και φορέων του δημοσίου αναλαμβάνει να σχεδιάσει και να εκτυπώσει έντυπα, φυλλάδια, βιβλία, αφίσες, μπλοκ, μηχανογραφικά έντυπα, φακέλους για κάθε χρήση, κ.ά.

Επίσης σχεδιάζει ψηφιακές εκδόσεις, λογότυπα και παράγει οπτικοακουστικό υλικό.

Ταχυδρομική Διεύθυνση: Καποδιστρίου 34, τ.κ. 10432, Αθήνα

Ιστότοπος: **www.et.gr**

ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ: 210 5279000 - fax: 210 5279054

Πληροφορίες σχετικά με την λειτουργία του ιστότοπου: **helpdesk.et@et.gr**

ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΚΟΙΝΟΥ

Πωλήσεις - Συνδρομές: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279178 - 180)

Πληροφορίες: (Ισόγειο, Γρ. 3 και τηλεφ. κέντρο 210 5279000)

Παραλαβή Δημ. Ύλης: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279167, 210 5279139)

Αποστολή ψηφιακά υπογεγραμμένων εγγράφων προς δημοσίευση στο ΦΕΚ: **webmaster.et@et.gr**

Πληροφορίες για γενικό πρωτόκολλο και αλληλογραφία: **grammateia@et.gr**

Ωράριο για το κοινό: Δευτέρα ως Παρασκευή: 8:00 - 13:30

Πείτε μας τη γνώμη σας,

για να βελτιώσουμε τις υπηρεσίες μας, συμπληρώνοντας την ειδική φόρμα στον ιστότοπό μας.

