

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 Εννοιολογικού 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 ισόποσα 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 αντανakλά 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-erp" 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