

Α.Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ  
ΕΛΛΑΔΑ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ  
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΒΑΣΚΑ  
ΚΑΤΕΡΙΝΑ ΓΚΙΟΚΑ

ΠΑΤΡΑ 2005

## Περιεχόμενα

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

- Δέκα αλλαγές στα βιβλία των επιχειρήσεων

#### **Δ.Α.Π 1**

Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

#### **Δ.Α.Π 2**

Αποθέματα

#### **Δ.Α.Π 3**

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

#### **Δ.Α.Π 4**

Λογιστική αποσβέσεων

#### **Δ.Α.Π 5**

Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις

#### **Δ.Α.Π 6**

Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών

#### **Δ.Α.Π 7**

Καταστάσεις ταμιακών ροών

#### **Δ.Α.Π 8**

Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

#### **Δ.Α.Π 9**

Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως

#### **Δ.Α.Π 10**

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

#### **Δ.Α.Π 11**

Συμβάσεις κατασκευής έργων

#### **Δ.Α.Π 12**

Φόροι εισοδήματος

### **Δ.Α.Π 13**

**Εμφάνιση του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων**

### **Δ.Α.Π 14**

**Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα**

### **Δ.Α.Π 15**

**Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών**

### **Δ.Α.Π 16**

**Ενσώματες ακινητοποιήσεις**

### **Δ.Α.Π 17**

**Μισθώσεις**

### **Δ.Α.Π 18**

**Έσοδα**

### **Δ.Α.Π 19**

**Παροχές σε εργαζόμενους**

### **Δ.Α.Π 20**

**Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης**

### **Δ.Α.Π 21**

**Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος**

### **Δ.Α.Π 22**

**Ενοποιήσεις επιχειρήσεων**

### **Δ.Α.Π 23**

**Κόστος δανεισμού**

### **Δ.Α.Π 24**

**Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών**

### **Δ.Α.Π 25**

**Λογιστική των επενδύσεων**

### **Δ.Α.Π 26**

**Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης**

**Δ.Λ.Π 27**

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές

**Δ.Λ.Π 28**

Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς εταιρείες

**Δ.Λ.Π 29**

Οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

**Δ.Λ.Π 30**

Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

**Δ.Λ.Π 31**

Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες

**Δ.Λ.Π 32**

Χρηματοπιστωτικά μέσα : γνωστοποίηση και παρουσίαση

**Δ.Λ.Π 33**

Κέρδη κατά μετοχή

**Δ.Λ.Π 34**

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση

**Δ.Λ.Π 35**

Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις

**Δ.Λ.Π 36**

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

**Δ.Λ.Π 37**

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες απαιτήσεις

**Δ.Λ.Π 38**

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

**Δ.Λ.Π 39**

Χρηματοπιστωτικά μέσα : καταχώρηση και αποτίμηση

**Δ.Λ.Π 40**

Επενδύσεις σε ακίνητα

**Δ.Λ.Π 41**

Γεωργία

**Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και μικρές / μικρομεσαίες Επιχειρήσεις ( Σιγαλού  
Σωτηρία )**

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια ακούγονται πολλά για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο από δημόσιους όσο και από ιδιωτικούς λειτουργούς με υπονοούμενα μάλιστα ότι δήθεν στην Ελλάδα δεν εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ότι υπάρχει άγνοια γι' αυτά. Επίσης ακούγεται ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αποτελέσουν το κατάλληλο φάρμακο για τη θεραπεία κάθε λογιστικής, οικονομικής, χρηματοπιστηριακής ή διαχειριστικής αταξίας ή ανωμαλίας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήλθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, το οποίο υπήρξε μέλος της I.A.S.C. (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων).

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον επιστημονικό κόσμο και τις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τι είναι όμως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων [ Επενδυτών, Μετόχων, Πιστωτών, Εργαζομένων, Δημόσιου Τομέα κλπ.]

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία όμως έχει προσαρμόσει προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής Νομοθεσίας. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα Κράτη- Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία απ' αυτές που καταρτίζονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι διαφορές αυτές πρέπει να αντιμετωπιστούν μέσα από διαδικασίες αναθεωρήσεως των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επομένως, δεν αποτελεί Ελληνική παράλειψη η άγνοια ή μη πλήρης εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως αφήνεται να δημιουργείται εσφαλμένα εντύπωση. Πρέπει όμως να τονίσουμε ότι επιβάλλεται η πλήρης εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, γιατί θα εξασφαλίσουν την αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

Και ένα τεχνικό πρόβλημα... Αναπάντεχο πρόβλημα όσον αφορά τον τρόπο δημοσιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων στις εφημερίδες φέρνουν τα ΔΛΠ! Ο λόγος είναι ότι με τα ΔΛΠ επέρχεται μια σημαντική αλλαγή όσον αφορά τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Όπως προκύπτει από το ΔΛΠ Νο 1, οι αριθμητικές καταστάσεις είναι εξαιρετικά λιτές. Ενδεικτικά ο ισολογισμός χωράει σε σελίδα Α4, όταν οι δημοσιευόμενοι έως σήμερα ισολογισμοί καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος μιας σελίδας σε εφημερίδα. Όμως, αυτό ακριβώς δημιουργεί το πρόβλημα: Ο λόγος που ο ισολογισμός θα έχει τόσο περιεκτική δομή, είναι ότι όλη η σημαντική πληροφόρηση μεταφέρεται στο εξής στο Προσάρτημα. Οι γνωστοποιήσεις του Προσαρτήματος θα περιέχουν εκτενή και αναλυτική πληροφόρηση και μάλιστα ποσοτικοποιημένη. Το ίδιο ποσοτικοποιημένες θα είναι και οι παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών. Γι' αυτό, ο ισολογισμός χωρίς το Προσάρτημα έχει μικρή αξία για τους επενδυτές! Το Προσάρτημα λοιπόν θα καταλαμβάνει μεγάλη έκταση: πάνω από 50 σελίδες. Έτσι προκύπτει το πρόβλημα: θα έχει νόημα η δημοσίευση μόνο του

ισολογισμού, όταν όλη η ουσία θα βρίσκεται στο Προσάρτημα; από την άλλη, αν ο ισολογισμός και ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης δημοσιεύονται μαζί με το εκτεταμένο Προσάρτημα, θα απαιτηθούν δεκάδες σελίδες εφημερίδας για τη δημοσίευση των οικονομικών αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης. Το πρόβλημα απασχολεί τους υπεύθυνους σε όλα τα επίπεδα, και η λύση δεν έχει ακόμα βρεθεί...

Τέλος η εφαρμογή των ΔΛΠ θα φέρει μια μικρή <<εσωτερική επανάσταση>> στις επιχειρήσεις, καθώς θα υπάρξουν αναγκαστικά εκτεταμένες αλλαγές. Πρώτα απ' όλα, αλλάζει το λογιστικό σχέδιο. Που σημαίνει νέο software στα λογιστήρια των επιχειρήσεων και προσαρμογή της όλης λειτουργίας στις απαιτήσεις του. Σημαντικός μοχλός αλλαγών είναι επίσης το ΔΛΠ 14, το οποίο μεταξύ άλλων εισάγει μια σημαντική καινοτομία. Συγκεκριμένα, το Πρότυπο 14 εισάγει την υποχρέωση των επιχειρήσεων για <<παροχή πληροφοριών ανά τομέα>>. Που σημαίνει ότι η λογιστική παρακολούθηση της επιχείρησης αναλύεται κατά γεωγραφικό ή επιχειρησιακό τομέα (κατά προϊόν). ανάλογα με το πώς η διοίκηση θα αποφασίσει να διοικείται η επιχείρηση (κατά γεωγραφικό τομέα ή κατά προϊόν), ο ένας τομέας θα είναι ο κύριος και ο άλλος ο δευτερεύων. Το σημαντικότερο για τον κύριο τομέα θα πρέπει να παρουσιάζονται στο Προσάρτημα τα αποτελέσματα και τα κυριότερα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού. Αντίστοιχα στοιχεία, αλλά με μικρότερες απαιτήσεις όσον αφορά την ανάλυση, θα πρέπει να παρουσιάζονται και για τον δευτερεύοντα τομέα. Η άντληση, καταχώριση και παρακολούθηση των σχετικών στοιχείων απαιτεί μια δομή του λογιστικού σχεδίου που συνήθως δεν διαθέτουν οι ελληνικές επιχειρήσεις.

Όλα αυτά συνεπάγονται τεράστιες εσωτερικές αλλαγές όσον αφορά τη διοίκηση των επιχειρήσεων:

1. Η διοίκηση θα πρέπει πλέον να αναμιγνύεται <<στα του λογιστηρίου>>, τα οποία αποκτούν στρατηγική σημασία. Για παράδειγμα, μόνο η επιλογή κύριου και δευτερεύοντα τομέα με βάση το Πρότυπο 14 απαιτεί αποφάσεις σε ανώτατο διοικητικό επίπεδο, στρατηγικού χαρακτήρα.
2. Αντίστοιχα, το <<λογιστήριο>> αναβαθμίζεται, καθώς δεν θα αφορά πλέον μόνο ή κυρίως τις σχέσεις με την εφορία ή μια απλή <<γραφειοκρατική>> καταγραφή οικονομικών στοιχείων, αλλά αποφάσεις όσον αφορά τη διαχείριση των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης. Επομένως, το λογιστήριο θα πρέπει να ενισχυθεί με ανάλογων προσόντων στελέχη.
3. Η εισαγωγή και εφαρμογή εντελώς νέου λογιστικού σχεδίου απαιτεί επενδύσεις σε νέο software. Εδώ ανακύπτουν νέες απαιτήσεις: Πρώτον, οικονομικές, καθώς οι επενδύσεις αυτές θα είναι αρκετά μεγάλου ύψους. Δεύτερον, εκπαίδευσης, αλλά και παρακολούθησης και υποστήριξης του νέου software. Στο ζήτημα αυτό απαιτείται συνεργασία στελεχών της επιχείρησης με την εταιρεία λογισμικού. Εδώ, ανακύπτει ένα επιπλέον πρόβλημα: ότι οι ελληνικές εταιρίες λογισμικού που μπορούν να ανταποκριθούν σε αυτού του είδους τις απαιτήσεις είναι λίγες και πάντως δεν επαρκούν για την κάλυψη των αναγκών εκατοντάδων ελληνικών επιχειρήσεων. Έτσι, οι ελληνικές επιχειρήσεις αναγκαστικά θα καταφύγουν στις υπηρεσίες μεγάλων ξένων εταιριών λογισμικού, για τις οποίες όμως ανακύπτει το ερώτημα αν διαθέτουν στην Ελλάδα μηχανισμό υποστήριξης των νέων εφαρμογών.

4. Η όλη εσωτερική <<αναδόμηση>> πρέπει να υποστηριχθεί με εκπαίδευση και επανεκπαίδευση του προσωπικού στη βάση των νέων απαιτήσεων.
5. Τέλος, όπερ και το σημαντικότερο, είναι πλέον θέμα <<ζωής και θανάτου>> η αλλαγή κουλτούρας της διοίκησης. Η ταχεία προσέγγιση σε πρότυπα σύγχρονης εταιρικής κουλτούρας είναι πλέον επιβεβλημένη, το οποίο για την ελληνική περίπτωση συνεπάγεται –στις περισσότερες των περιπτώσεων- ενίσχυση της ίδιας της διοίκησης με ανάλογων προσόντων στελέχη.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΑ ΚΕΙΜΕΝΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ιδρύθηκε στις 29 Ιανουαρίου 1973. Η νέα οργανωτική της δομή είναι η εξής:

- Επίτροποι ( Trustees )
- 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

Οι σκοποί της IASB Σύμφωνα με το καταστατικό της είναι:

- Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
- Να εργάζεται για την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις, νοούνται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως του κλάδου στον οποίο ανήκουν και οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Ø Τον Ισολογισμό
- Ø Τα Αποτελέσματα Χρήσης
- Ø Τις Μεταβολές στην Χρηματοοικονομική Θέση
- Ø Το Προσάρτημα

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε τρίτους ( μετόχους, πιστωτές, εργαζόμενους ), τότε αυτές πρέπει να είναι προσαρμοσμένες στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

Για να διεκπεραιώσει το έργο της η IASB λαμβάνει υπόψη της τα δημοσιευμένα Λογιστικά Πρότυπα και σχέδια από πολλές χώρες, από τα οποία αντλεί γνώση, με βάση την οποία δημιουργεί Λογιστικά Πρότυπα για τα ουσιώδη θέματα.

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται και παρουσιάζονται για τους εξωτερικούς χρήστες. Αν και για τις περισσότερες χώρες, οι οικονομικές καταστάσεις φαίνονται καταρχήν όμοιες, υπάρχουν σημαντικές διαφορές, που οφείλονται σε κοινωνικές, οικονομικές και νομικές παραμέτρους. Η IASB, με την καθιέρωση των Λογιστικών Προτύπων, έρχεται να αμβλύνει αυτές τις διαφορές, επικεντρώνοντας την



προσοχή της σε μορφές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα βοηθούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Το Πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει αναπτυχθεί για να εφαρμόζεται σε αρκετά λογιστικά υποδείγματα και έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης του. Σημειώνεται ότι το Πλαίσιο δεν είναι Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Το συμβούλιο της IASC αναγνωρίζει ότι μεταξύ Πλαισίου και επί μέρους Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ενδεχομένως να υπάρχουν λίγες αντιθέσεις, οι οποίες όμως με την πάροδο του χρόνου θα μειώνονται συνεχώς.

Το Πλαίσιο ασχολείται με τα εξής θέματα:

**1. Το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων.**

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση μίας επιχείρησης. Οι πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στον Ισολογισμό και οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα της επιχείρησης αποτυπώνονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στις καταστάσεις των Ταμιακών Ροών και των Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

**2. Βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων**

Για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απαιτούνται δύο βασικές παραδοχές:

- ✓ **Η αυτοτέλεια των χρήσεων** κατά την οποία τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.
- ✓ **Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης**, δηλαδή η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και στο μέλλον, δεν έχει την πρόθεση να περικόψει το επίπεδο των δραστηριοτήτων της, διότι αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιασθούν σε διαφορετική βάση.

**3. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων**

Για να είναι οι οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες αυτών πρέπει να έχουν τα παρακάτω ποιοτικά χαρακτηριστικά:

- a. **Κατανοητότητα**
- b. **Συνάφεια**
- c. **Αξιοπιστία**
- d. **Συγκρισιμότητα**

**4. Τον ορισμό, την καταχώριση και αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.**

**Περιουσιακά στοιχεία:** είναι ελεγχόμενοι από την επιχείρηση πόροι, ως αποτελέσματα γεγονότων του παρελθόντος από τα οποία αναμένεται η εισροή οικονομικών ωφελειών στο μέλλον. Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, όταν είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν

στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο έχει μία αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

**Υποχρεώσεις:** είναι παρούσες δεσμεύσεις της επιχείρησης που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός των οποίων αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Μία υποχρέωση καταχωρείται στον Ισολογισμό, όταν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα προέλθει από τον διακανονισμό μίας παρούσας δέσμευσης και το ποσό κατά το οποίο ο διακανονισμός θα λάβει χώρα μπορεί να αποτιμηθεί σωστά.

**Καθαρή Θέση ( Ίδια Κεφάλαια ):** χαρακτηρίζεται το δικαίωμα που απομένει επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων.

**Εισόδημα:** είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εισροών, ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αυξήσεις των Ιδίων Κεφαλαίων. Το εισόδημα καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης όταν προκύπτει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με αύξηση των περιουσιακών στοιχείων, είτε με μείωση των υποχρεώσεων και επί πλέον η αύξηση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

**Έξοδα:** είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργία υποχρεώσεων που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων. Τα έξοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης, όταν προκύπτει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με μείωση περιουσιακού στοιχείου, είτε με αύξηση υποχρεώσεως και επί πλέον η μείωση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

**Αποτίμηση:** είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών, με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σ' αυτές. Οι συνηθέστερες βάσεις αποτίμησης των οικονομικών καταστάσεων είναι:

- Του Ιστορικού Κόστους, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτησή τους.
- Του Τρέχοντος Κόστους, κατά την οποία, τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων που θα έπρεπε να πληρωθούν, αν τα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν τώρα.
- Της Ρευστοποιήσιμης Αξίας κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που θα μπορούσε να ληφθεί από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία Ισολογισμού.
- Της Παρούσας Αξίας κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών που αναμένονται από τα στοιχεία αυτά.

**Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών**

**ΔΕΚΑ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Δέκα βασικές αλλαγές στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων φέρνει η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

- 1) Παρέχεται η δυνατότητα στην επιχείρηση που εφαρμόζει τα ΔΛΠ προαιρετικά ή υποχρεωτικά να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών της βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας νομοθεσίας, το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Όταν τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, το προκύπτον αποτέλεσμα είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.
- 2) Δεν επέρχεται αλλαγή στον τρόπο, το χρόνο, τη θεώρηση κ.λ.π. των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων.
- 3) Όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις δεν έχει καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ό,τι αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ.
- 4) Αντίθετα, αν ο επιτηδευματίας τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχει την υποχρέωση να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής- Φορολογικής Βάσης, να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και να συντάσσει Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Μετασχηματισμού Φορολογικών Αποθεμάτων και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.
- 5) Η ενημέρωση του "νέου" βιβλίου "Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων θα πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.
- 6) Ο επιτηδευματίας προσδιορίζει το κόστος των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμά τα αποθέματα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.
- 7) Παρέχεται η δυνατότητα αποτίμησης των μετοχών των ΑΕ που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ΑΕ στην τιμή κτήσης τους των ανωτέρω μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν την 30/6/2005, αντί της αποτίμησης αυτών στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους.
- 8) Από λογιστή φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος υπογράφονται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

**9)** Δημοσιεύονται οι καταστάσεις (ισολογισμός – λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και λοιπές καταστάσεις) που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.

**10)** Λόγος ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων αποτελεί ακόμη η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών του Πίνακα Αποτελεσμάτων Χρήσης.

## Δ.Λ.Π 1

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, δηλαδή αυτών που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες των χρηστών εκείνων που δεν έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες για κάλυψη των δικών τους αναγκών. Έτσι το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης μίας επιχειρήσεως και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί απ' αυτήν, που επιδιώκουν να παρέχουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες, σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές.

Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Τον Ισολογισμό
- Τα Αποτελέσματα Χρήσης
- Τις Μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων
- Τις Ταμιακές Ροές
- Το Προσάρτημα ( Επεξηγηματικές Σημειώσεις )

Η παρουσίαση των **Οικονομικών καταστάσεων** στηρίζεται σε ορισμένες γενικές αρχές οι οποίες είναι οι εξής:

1. Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
2. Επιλογή λογιστικών μεθόδων
3. Συνέχιση επιχειρηματικής δραστηριότητας ( Going Concern )
4. Αυτοτέλεια των χρήσεων
5. Ομοιομορφία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων
6. Σπουδαιότητα και ολότητα
7. Συμψηφισμοί περιουσιακών στοιχείων και εσόδων – εξόδων δεν επιτρέπεται.
8. Συγκριτική πληροφόρηση
9. Ποιοτικά χαρακτηριστικά (σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου).

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται και να διακρίνονται απ' άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευμένα έντυπα. Στις οικονομικές καταστάσεις επίσης πρέπει να εκτίθενται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Η επωνυμία της επιχείρησης
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων
- Η ημερομηνία του Ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος
- Το τηρούμενο νόμισμα
- Ο βαθμός ακριβείας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως.

Ο πίνακας του **Ισολογισμού** πρέπει να περιλαμβάνει, ως ελάχιστον, θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία
- Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης
- Αποθέματα
- Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις
- Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις
- Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις
- Προβλέψεις
- Μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις
- Δικαιώματα μειοψηφίας
- Κεφάλαιο και αποθεματικά

Για την κατάρτιση του Ισολογισμού θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη περιουσιακών στοιχείων, καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση το αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες (περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

Ο πίνακας της **καταστάσεως Αποτελεσμάτων** πρέπει να περιλαμβάνει ως ελάχιστο, θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- Έσοδα
- Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως
- Χρηματοοικονομικά έξοδα
- Κέρδη, ζημιές από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Δαπάνη φόρου
- Κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- Έκτακτα κονδύλια
- Δικαιώματα μειοψηφίας
- Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως

Ο πίνακας της καταστάσεως **Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων** πρέπει να εμφανίζει:

- Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως.
- Κάθε έσοδο, έξοδο, κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια όταν αυτό απαιτείται από συγκεκριμένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών από επιδράσεις λογιστικών μεθόδων και βασικών λαθών.

Το **Προσάρτημα** των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης πρέπει:

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- Να αναφέρει τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που επελέγησαν για τις συναλλαγές και γεγονότα.
- Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα επί μέρους Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

## Δ.Π.Λ 2

### ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στη βάση του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώληση τους.

**Τα Αποθέματα:** είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία

- Ø Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- Ø Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση.
- Ø Είναι με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Τα συνθετικά στοιχεία του Κόστους Αποθεμάτων είναι τα εξής:

1. **Το Κόστος Αγοράς** αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους δασμούς και άλλους φόρους, μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις μειώνουν το κόστος αγοράς.
2. **Το Κόστος Μετατροπής** περιλαμβάνει όλες τις άμεσα σχετιζόμενες δαπάνες προς την παραγωγή καθώς και μία συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής που απαιτούνται για την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.
3. **Οι λοιπές δαπάνες** μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση τους, όπως για παράδειγμα, οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικούς πελάτες.

**Το Κόστος Αποθεμάτων** πρέπει να προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

- Ø Του εξατομικευμένου κόστους
- Ø Είτε της μεθόδου FIFO, είτε του Μέσου Σταθμικού Κόστους.
- Ø Της μεθόδου LIFO.

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η αποτίμηση αυτή γίνεται κατ' είδος αποθεμάτων.

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση.



## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η επιχείρηση " ΑΛΦΑ" εισήγαγε κατά την 01/03/2002 από το εξωτερικό 4000 τεμάχια ειδικών διακοπών ηλεκτρικού ρεύματος. Η αξία κατά τεμάχιο ανέρχεται σε 2 ΕΥΡΩ. Η εισαγωγή έγινε από χώρα της Ασίας και αναγκάστηκε να πληρώσει εισαγωγικό δασμό συνολικά 1500 ΕΥΡΩ. Τα έξοδα μεταφοράς από τον Πειραιά ως τις αποθήκες της εταιρείας " ΑΛΦΑ" ανήλθαν σε 150 ΕΥΡΩ, ενώ αναγκάστηκε να πληρώσει και 50 ΕΥΡΩ σε ειδικούς για την κατάλληλη στοίβαξη των διακοπών στις αποθήκες της. Στο τέλος της χρήσεως 2002 το απόθεμα των διακοπών ανερχόταν σε 1500 τεμάχια και όπως έγινε γνωστό, κατά την 31/12/2002, η τιμή πώλησεως κάθε διακόπτη ανερχόταν σε 3 ΕΥΡΩ. Αποτίμηση κατά την 31/12/2002 σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2, έχει ως εξής:

ΛΥΣΗ

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ 01/03/2002	4000*2=8000
ΣΥΝ ΔΑΣΜΟΙ	1500
ΣΥΝ ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	150
ΣΥΝ ΕΞΟΔΑ ΕΙΔΙΚΩΝ	50
	9700 / 4700 τεμάχια =2,425

Αποτίμηση 31/12/2002 2,425 < Καθαρή ρευστοποιήσιμη τιμή 3

Άρα 1500 τεμάχια \* 2,425= 3637,5

Αν η τιμή πώλησης ανερχόταν σε 2 ευρώ τότε έπρεπε να αποτιμηθούν :

Τεμάχια 1500 \* 2 = 3000

Το ποσό των ( 3637,5 – 3000 ) = 637,5 έπρεπε να καταχωρηθεί στα έξοδα της χρήσεως, ως υποτίμηση των αποθεμάτων. Αν υποθέσουμε ότι την επόμενη χρήση 2003, έχει απομείνει απόθεμα 500 τεμαχίων και η τιμή πώλησης την 31/12/2002 ανέρχεται σε 2,20 ευρώ τότε:

Αποτίμηση	500 * 2,00 = 1000
-Ρευστοποιήσιμη αξία	500 * 2,20 = 1100
Σε όφελος των αποτ/των χρήσεως	<u>100</u>

## **ΔΛΠ 3**

### **ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

## **ΔΛΠ 4**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

## **ΔΛΠ 5**

### **ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

## **ΔΛΠ 6**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ**

## ΔΛΠ 7

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να παρέχει πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να τα χρησιμοποιεί.

**Ταμιακά διαθέσιμα:** είναι τα μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και οι καταθέσεις που μπορούν να αναληφθούν άμεσα.

**Ταμιακά ισοδύναμα:** είναι οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους π.χ οι επενδύσεις με λήξη μικρότερη των 3 μηνών από την απόκτησή τους.

**Ταμιακές Ροές:** νοούνται οι εισροές και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδύναμων.

Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της χρήσεως, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

**Επιχειρηματικές δραστηριότητες:** είναι ένας δείκτης της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ροές, τις ποίες χρησιμοποιεί για την εξόφληση δανείων, την πληρωμή μερίσματος και σε νέες επενδύσεις χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

✓ Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.

✓ Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, προς εργαζόμενους και για λογαριασμό αυτών.

**Οι επενδυτικές δραστηριότητες:** είναι σημαντικές αφού αντιπροσωπεύουν δαπάνες που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

✓ Πληρωμές για απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

✓ Εισπράξεις από πωλήσεις στοιχείων.

**Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες:** είναι χρήσιμες γιατί βοηθούν στην εκτίμηση των ταμιακών ροών από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

✓ Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής.

✓ Πληρωμές στους μετόχους για εξαγορά ή επιστροφή μετοχών της επιχείρησης.

✓ Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων.

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες εμφανίζονται είτε με την άμεση μέθοδο, είτε με την έμμεση. Με την πρώτη γίνονται γνωστές οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών.

Με την δεύτερη μέθοδο ( έμμεση ) το καθαρό κέρδος ή η ζημιά αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών που δεν είναι ταμιακής φύσεως, των αναβαλλόμενων ή προβλεπόμενων οργανικών εισπράξεων και πληρωμών όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές.

#### **Εμφάνιση ταμιακών ροών από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

Οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά. Οι εν λόγω εισπράξεις – πληρωμές μπορεί να εμφανίζονται καθαρές στις περιπτώσεις εισπράξεων – πληρωμών για λογαριασμό πελατών, όταν αυτές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη.

#### **Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα.**

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στα νομίσματα που η επιχείρηση τηρεί στα βιβλία της εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της ροής. Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές ξένων νομισμάτων παρακολουθούνται χωριστά από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

#### **Έκτακτα κονδύλια.**

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να κατατάσσονται ως προερχόμενες από επενδυτικές, χρηματοοικονομικές ή επιχειρηματικές δραστηριότητες ανάλογα με το πώς ταιριάζει κατά περίπτωση.

**Τόκοι και μερίσματα** που έχουν εισπραχθεί ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν πληρωθεί και κατατάσσονται είτε ως επιχειρηματικές, είτε ως επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

#### **Φόροι εισοδήματος.**

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και κατατάσσονται ως ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, αν όμως προέρχονται από τέτοιες συναλλαγές χαρακτηρίζονται χρηματοοικονομικές ή επενδυτικές δραστηριότητες, μη αποκλειόμενης της περίπτωσης ο φόρος εισοδήματος να εμφανίζεται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες.

**Μη ταμιακές συναλλαγές**

Οι επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν επηρεάζουν τα χρηματικά διαθέσιμα, δεν εμφανίζονται στην κατάσταση ταμιακών ροών. Τέτοιες συναλλαγές είναι η απόκτηση μίας επιχείρησης με έκδοση μετοχών, η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ****Ενοποιημένες καταστάσεις ταμιακών ροών επιχείρησης εκτός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος**

Έστω οι Ισολογισμοί της Α κατά την 31/12/2001 και 31/12/2002, τα Αποτελέσματα Χρήσης 2002 και οι πρόσθετες πληροφορίες:

Αγοράσθηκε η θυγατρική Θ έναντι 590. Η πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της έχει ως εξής:

Αποθέματα 100.

Απαιτήσεις 100.

Ταμείο 40.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις 650.

Τρέχουσες υποχρεώσεις 100.

Μακροπρόθεσμα δάνεια 200.

Για την αγορά έγινε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 250 και συνήφθη και δάνειο (μακροπρόθεσμο) 250.

Οι χρεωστικοί τόκοι της χρήσεως ήταν 400 αλλά από αυτούς κατά τη διάρκεια της χρήσεως πληρώθηκαν 170. Επίσης, πληρώθηκαν τόκοι 100 που αφορούσαν προηγούμενη χρήση.

Πληρώθηκαν μερίσματα ποσού 1.200.

Η υποχρέωση για φόρους στην αρχή της χρήσεως ήταν 1.000 και στο τέλος της χρήσης 400. Κατά την διάρκεια της χρήσεως έγινε επί πλέον πρόβλεψη φόρου 1.400.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως ο όμιλος αγόρασε ενσώματες ακινητοποιήσεις συνολικού κόστους 1.250 από το οποίο ποσό 900 καλύφθηκε με χρηματοδοτική μίσθωση. Οι πληρωμές που έγιναν στην χρήση για την αγορά αυτών των ακινητοποιήσεων ανήλθαν σε 350.

Εγκαταστάσεις αξίας κτήσεως 80 και σωρευμένων αποσβέσεων 60 πληρώθηκαν έναντι 20.

Στις απαιτήσεις της 31/12/2002 περιλαμβάνεται και ποσό 100 που αφορά τόκους.

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Α ΚΑΤΑ ΤΗΝ 31/12/2002**

<u>Ενεργητικό</u>	<b>2002</b>		<b>2001</b>
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	210		1.060
Απαιτήσεις	1.900		1.200
Αποθέματα	1.000		1.950
Επενδύσεις σε χρεόγραφα	2.500		2.500
Ενσώματες ακινητοποιήσεις στο κόστος	3.730		1.910
-Αποσβέσεις	(1.450)	<u>2.280</u>	<u>(1.060)</u>
Σύνολο ενεργητικού		<u>7.890</u>	<u>7.560</u>



ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Παθητικό

Τρέχουσες υποχρεώσεις	250	1.890
Τόκοι πληρωτέοι	230	100
Φόροι εισοδήματος πληρωτέοι	400	1.000
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	<u>2.300</u>	<u>1.040</u>
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>3.180</u>	<u>4.030</u>

Ίδια κεφάλαια

Μετοχικό κεφάλαιο	1.500	1.250
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	<u>3.210</u>	<u>2.280</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	<u>4.710</u>	<u>3.530</u>
Σύνολο υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων	<u>7.890</u>	<u>7.560</u>

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ Α  
ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΤΗΝ 31/12/2002**

	<b>2002</b>
Πωλήσεις	30.650
-Κόστος πωλήσεων	<u>(26.000)</u>
Μικτό κέρδος	4.650
Αποσβέσεις	(450)
Έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως	(910)
Τόκοι χρεωστικοί	(400)
Έσοδα από επενδύσεις σε χρεόγραφα	500
Ζημιά από συναλλαγματικές διαφορές	<u>(40)</u>
Καθαρά κέρδη προ φόρων και έκτακτων κερδών	3.350
Έκτακτα κονδύλια:	
Προϊόν ασφαλιστικής αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό	<u>180</u>
Καθαρά κέρδη προ φόρων	<u>3.530</u>
Φόρος εισοδήματος	<u>(1.400)</u>
Καθαρά κέρδη	<u>2.130</u>

## ΔΛΠ 8

### ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως, ώστε να ενισχύεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προηγούμενων χρήσεων όσο και με αυτές άλλων επιχειρήσεων. Τα στοιχεία αυτά είναι το κέρδος ή η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες, τα έκτακτα κονδύλια και η λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, στα βασικά λάθη και στις λογιστικές μεθόδους.

Το καθαρό κέρδος ή η ζημιά μιας χρήσεως περιλαμβάνει το κέρδος ή τη ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες και τα έκτακτα κονδύλια, τα οποία προσδιορίζονται ως τέτοια από τη φύση τους, παρά από τη συχνότητα με την οποία συμβαίνουν. Έτσι, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο σπάνια κάποια κονδύλια χαρακτηρίζονται ως έκτακτα, όπως για παράδειγμα η απαλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων και οι φυσικές καταστροφές.

Οι εκτιμήσεις πρέπει να αναθεωρούνται αν υπάρχουν μεταβολές στις συνθήκες στις οποίες βασίστηκαν. Το αποτέλεσμα των μεταβολών χαρακτηρίζεται στοιχείο των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή αν επιδρά μόνο σ' αυτήν και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις. Το αποτέλεσμα της μεταβολής συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία των αποτελεσμάτων χρήσης που είχε συμπεριληφθεί η αρχική εκτίμηση.

Τα βασικά λάθη είναι αριθμητικά σφάλματα, και η εφαρμογή λογιστικών μεθόδων, και η ερμηνεία γεγονότων, απάτη. Όταν ένα βασικό λάθος σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει να γίνεται διόρθωση του υπολοίπου ενάρξεως του λογαριασμού " Κέρδη εις νέον ", και να γίνεται επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης. Εναλλακτικά, το ποσό της διόρθωσης του βασικού λάθους, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς της τρέχουσας χρήσης.

Σε εκείνη τη χρήση στην οποία τα ΔΛΠ εφαρμόζονται για πρώτη φορά, οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης πρέπει να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται όπως αν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν καταρτισθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

#### **Λογιστικές Μέθοδοι**

Μεταβολή σε λογιστική μέθοδο πρέπει να γίνεται μόνο όταν απαιτείται από το νόμο ή τα λογιστικά πρότυπα ή όταν υπάρχει ανάγκη ορθότερης παρουσίασης γεγονότων ή συναλλαγών. Δεν πρέπει να γίνεται μεταβολή λογιστικών μεθόδων για γεγονότα ή συναλλαγές που διαφέρουν στην ουσία από προηγούμενα γεγονότα ή

συναλλαγές ή να υιοθετηθεί μία νέα λογιστική μέθοδο για γεγονότα ή συναλλαγές που δεν συνέβαιναν προηγουμένως ή ήταν επουσιώδη.

Η αντιμετώπιση των μεταβολών ( στην περίπτωση που συμβούν ) σύμφωνα με την κύρια , μέθοδο είναι να καταχωρηθεί σε διόρθωση του " Υπολοίπου κερδών ή ζημιών εις νέον". Πρέπει όμως, μία μεταβολή λογιστικής μεθόδου να έχει αναδρομική εφαρμογή εκτός αν το ποσό κάθε προκύπτουσας προσαρμογής που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις δεν μπορεί να προσδιοριστεί. Εναλλακτικά, μεταβολή σε λογιστική μέθοδο, μπορεί να συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της τρέχουσας χρήσης, αν η αναδρομική επίδραση δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύλογα.

### Παράδειγμα – Βασικά λάθη – Κύρια μέθοδος

Κατά τον έλεγχο της χρήσης 2002 της Ανώνυμης Βιομηχανικής Εταιρείας ΗΦΑΙΣΤΟΣ διαπιστώθηκε ότι έτοιμα προϊόντα [Διακόπτες υψηλής τάσεως] τεμάχια 2.000 είχαν πωληθεί την 30/12/2001, αλλά λόγω αργίας την επόμενη δεν παραλήφθηκαν. Αποτέλεσμα ήταν να απογραφούν ως αποθέματα την 31/12/2001. Η αξία αυτών ανέρχεται σε 19.500. Η κατά τα βιβλία της ΗΦΑΙΣΤΟΣ αξία των πωλήσεων προσδιορίστηκε σε 259.500, αφού λήφθηκε υπόψη ότι στο απόθεμα της 31/12/2001 περιλαμβάνονται και τα αποθέματα που πωλήθηκαν αξίας 19.500.

Η εικόνα των αποτελεσμάτων της ΗΦΑΙΣΤΟΣ κατά την 31/12/2001 είχε ως εξής:

Πωλήσεις	220.500
Κόστος πωληθέντων	<u>160.500</u>
Κέρδος προ φόρου	60.000
Φόρος εισοδήματος 40%	<u>24.000</u>
Καθαρά κέρδη	<u>36.000</u>

Το υπόλοιπο ενάρξεως (01/01/2001) κερδών εις νέο ήταν 60.000 και το υπόλοιπο λήξεως των κερδών εις νέο (31/12/2001) ήταν 96.000. Όπως αναφέρθηκε, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40%.

Κατάσταση αποτελεσμάτων	2002	2001
Πωλήσεις	312.000	220.500
Κόστος πωληθέντων	<u>240.000</u>	<u>180.000</u>
Κέρδος προ φόρου	72.000	40.500
Φόρος εισοδήματος	<u>28.800</u>	<u>16.200</u>
Καθαρό κέρδος	<u>43.200</u>	<u>24.300</u>
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<b>2002</b>	<b>2001</b>
Υπόλοιπο ενάρξεως	96.000	60.000
Διόρθωση βασικού λάθους	19.500	
Μείον: φόρος εισοδήματος	<u>7.800</u>	
	84.300	60.000
	<u>43.200</u>	<u>4.300</u>
	<u>27.500</u>	<u>84.300</u>

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ****Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους – Κύρια μέθοδος**

Η Ανώνυμη Βιομηχανική Εταιρεία “ΔΙΑΝΑ” κατασκευάζει μια μονάδα αφαλάτωσης θαλασσίου ύδατος για την παραγωγή ύδατος αναγκαίου σε μεγάλες ποσότητες για την επέκταση της παράγωγής της. Η κατασκευή της μονάδας άρχισε το 1999 και πρόκειται να ολοκληρωθεί κατά το 2004. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2001 η εταιρεία αποφάσισε να μεταβάλλει τη λογιστική μέθοδο για το δανειακό κόστος, που άμεσα αφορά την μονάδα αφαλατώσεως. Στις προηγούμενες χρήσεις η εταιρεία κεφαλαιοποιούσε το δανειακό κόστος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 23 και την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο. Η μεταβολή της μεθόδου συνίσταται στην καταχώρηση του δανειακού κόστους στα έξοδα της χρήσεως.

Η “ΔΙΑΝΑ” είχε κεφαλαιοποιήσει δανειακό κόστος 7.800 που πραγματοποιήθηκε κατά το 2000 και 15.600 που πραγματοποιήθηκε το 1999. Τα κατά τα βιβλία αποτελέσματα της “ΔΙΑΝΑ” κατά το 2001 ως εξής:

Κέρδος προ τόκων και φόρων	90.000
Τόκοι χρεωστικοί (δανειακό κόστος)	9.000 [αφορούν μόνο το 2001]
Φόρος εισοδήματος	<u>24.300</u>
	<u>56.700</u>

Τα κατά την προηγούμενη χρήση 2000 αποτελέσματα έχουν ως εξής:

Κέρδος προ φόρων και τόκων	54.000
Τόκοι χρεωστικοί (δανειακό κόστος)	0 [έχει κεφαλαιοποιηθεί]
Φόρος εισοδήματος	<u>16.200</u>
	<u>37.800</u>

Το υπόλοιπο των “κερδών εις νέο” κατά την 31/12/2000 ήταν 97.800, ενώ το υπόλοιπο των “κερδών εις νέο” κατά την 01/01/2000 την έναρξη της χρήσης ήταν 60.000.

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 30%. [π.χ. 90.000 μείον 9.000 = 81.000 x 30% = 24.300]. Ο ίδιος συντελεστής φόρου 30% ισχύει και για την προηγούμενη χρήση 2000 [54.000 x 30% = 16.200].

Διόρθωση κατά το 2001, λόγω μεταβολής λογιστικής μεθόδου με την κύρια μέθοδο:

**Κατάσταση αποτελεσμάτων**

	<b>2001</b>	<b>2000</b>
Κέρδος προ φόρων και τόκων	90.000	54.000
Τόκοι χρεωστικοί (δανειακό κόστος)	<u>9.000</u>	<u>7.800</u>
	81.000	46.200
Φόρος εισοδήματος	<u>24.300</u>	<u>13.860</u>
Καθαρό κέρδος	<u>56.700</u>	<u>32.340</u>

	<b>2001</b>	<b>2000</b>
Πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων		
Υπόλοιπο “κερδών εις νέο” κατά την έναρξη	97.800	60.000

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

Μεταβολή λογιστικής μεθόδου στους  
χρεωστικούς τόκους:

Διόρθωση υπολοίπου κερδών εις νέον  
την 01/01/2000 λόγω των τόκων της  
προηγούμενης χρήσης (1999) 15.600  
μείον φόρος 30% = 4.680

10.920

Διόρθωση υπολοίπου κερδών εις νέον  
την 01/01/2001 λόγω των τόκων της  
προηγούμενης χρήσης (2000) 7.800  
μείον φόρος 30% = 2.340

5.460

Πλέον: διόρθωση προηγούμενης χρήσης

10.920

16.380

Υπόλοιπο κερδών εις νέο κατά την έναρξη

όπως επαναδιατυπώνεται

81.420

49.080

Πλέον: καθαρό κέρδος χρήσεως

56.700

32.340

Κέρδη εις νέο κατά τη λήξη της χρήσεως

138.120

81.420

## **ΔΛΠ 9**

### **ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ**

## ΔΛΠ 10

### ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει πότε μία επιχείρηση πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις, για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει μία επιχείρηση να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.

Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση.

Τα γεγονότα αυτά διαιρούνται σε δύο κατηγορίες:

- Τα διορθωτικά γεγονότα, τα οποία παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Τα μη διορθωτικά γεγονότα, τα οποία παρέχουν ένδειξη των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.

#### **Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.**

Η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις, ώστε αυτά να αντανακλούν τα γεγονότα που αναπροσαρμόζουν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού. Τέτοια παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων είναι:

- Η επίλυση μετά την ημερομηνία Ισολογισμού, μιας δικαστικής υπόθεσης απαιτεί την καταχώρηση πρόβλεψης για την παρούσα δέσμευση που είχε η επιχείρηση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν λανθασμένες.

#### **Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού**

Η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανακλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού. Όταν τα γεγονότα είναι σημαντικά η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των γεγονότων και μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος αυτών, ή μία δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

#### **Παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων είναι :**

- Μια μεγάλη ενοποίηση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ή τη πώληση μιας μεγάλης θυγατρικής.
- Καταστροφή παραγωγικής εγκατάστασης.
- Ανακοίνωση ενός προγράμματος για διακοπή μίας δραστηριότητας.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν την δύναμη να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

### **Διορθωτικό γεγονός μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού**

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2001 η εταιρεία Α δέχθηκε αγωγή από ανταγωνιστή της ύψους 1.000.000 για παράνομη χρήση εμπορικού σήματος μέσα σε αυτή τη χρήση. Με βάση τις εκτιμήσεις των νομικών της η εταιρεία επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσεως 2001 με μία πρόβλεψη 500.000. Στις 15/02/2002 το αρμόδιο Δικαστήριο έκρινε σε τελευταίο βαθμό, ότι υπήρξε παράβαση και καταλόγισε στην εταιρεία Α το ποσό των 700.000 που πρέπει να καταβληθεί ως αποζημίωση στον ενάγοντα. Με δεδομένο ότι οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2001 εγκρίθηκαν για δημοσίευση από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας την 20/02/2002, μία συμπληρωματική πρόβλεψη από 200.000 πρέπει να καταχωρηθεί για τη χρήση 2001. Αν η απόφαση του Δικαστηρίου εκδιδόταν μετά την ημερομηνία της έγκρισης (20/02/2002) καμία αναπροσαρμογή της προβλέψεως δεν θα γινόταν. Το ποσό των 200.000 θα βάρυνε την επόμενη χρήση 2002.



## **ΔΛΠ 11**

### **ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ**

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και τελειώνει σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους.

## ΔΛΠ 12

### ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 12 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος.

Το προέχων όμως θέμα της Λογιστικής των φόρων εισοδήματος, είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από :

- Τη μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή το μελλοντικό διακανονισμό των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης και
- Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχειρήσεως.

#### **Μέθοδοι Λογιστικοποίησης Φορολογικών Επιπτώσεων**

Για τη λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η μέθοδος της υποχρεώσεως και η μέθοδος της αναβολής. Επισημαίνεται ότι οι μέθοδοι αυτοί χρησιμοποιούνται όταν ο φόρος εισοδήματος θεωρείται ως έξοδο, όπως βέβαια είναι γενικά παραδεκτό.

**Στη Μέθοδο της Αναβολής**, οι φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές [ = είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μίας χρήσης. Αυτές δημιουργούνται σε μια χρήση και τακτοποιούνται την επόμενη ή επόμενες ], αναβάλλονται και κατανέμονται σε μελλοντικές χρήσεις, που γίνεται η λογιστική τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών.

**Στη Μέθοδο της υποχρεώσεως**, οι αναμενόμενες φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές προσδιορίζονται και εμφανίζονται είτε ως μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων, είτε ως περιουσιακά στοιχεία, που αντιπροσωπεύουν προκαταβολές μελλοντικών φόρων.

#### **Ποια μέθοδο επιβάλλει το αναθεωρημένο, ( Νοέμβριος 2000 ) Δ.Λ.Π 12**

Το Δ.Λ.Π ( αναθεωρημένο 2000 ) απαγορεύει τη μέθοδο αναβολής και απαιτεί τη μέθοδο υποχρεώσεως του Ισολογισμού.

Η μέθοδος υποχρεώσεως της κατάστασης Αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υποχρεώσεως του Ισολογισμού εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση αγόρασε μηχάνημα λογιστικής αξίας 1000 ΕΥΡΩ αποσβεστέο βάσει τεχνικών προδιαγραφών σε 5 έτη. Η φορολογική νομοθεσία επιβάλλει απόσβεση σε 10 έτη. Συνεπώς, τα πέντε πρώτα έτη η επιχείρηση επιβαρύνεται και το φόρο που αναλογεί στις επιπλέον αποσβέσεις που κάνει, ενώ φορολογικά ωφελούνται τα πέντε επόμενα έτη.

Η επιχείρηση έχει καταχωρήσει μια υποχρέωση από 1000 ΕΥΡΩ για τόκους που εισέπραξε για την παρούσα και την επόμενη χρήση. Φορολογικά οι τόκοι φορολογούνται με την εισπραξη. Άρα, θα φορολογηθεί για όλο το ποσό των τόκων ενώ ένα μέρος αυτών αφορά την επόμενη χρήση.

Πέραν αυτών το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο λογιστικοποιεί τις άλλες συναλλαγές και γεγονότα. Δηλαδή, αν οι συναλλαγές και τα γεγονότα καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, κάθε φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Επίσης, αν οι συναλλαγές και τα γεγονότα καταχωρούνται στα Ίδια Κεφάλαια, κάθε φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης στα Ίδια Κεφάλαια.

Επισημαίνεται ότι η καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ( θετικής ή αρνητικής ) που προκύπτει κατά την ενοποίηση των επιχειρήσεων.

Τέλος, μέσα στο σκοπό αυτού του Προτύπου περιλαμβάνεται η κατάσταση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

### Προσωρινές Διαφορές

Είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον Ισολογισμό.

#### Α. Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

Είναι αυτές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ( φορολογικής ζημιάς ) των μελλοντικών χρήσεων, κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό της υποχρέωσης

##### α. Τρέχουσες Φορολογικές Υποχρεώσεις/ Απατήσεις.

Τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις =ως Υποχρέωση ( κατά την έκταση που δεν καταβλήθηκε). Αν καταβληθεί και είναι μεγαλύτερος, τότε η διαφορά καταχωρείται ως απαίτηση.

Αν προκύπτει φορολογική ζημιά χρήσεως π.χ έτους 2000 και μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντα φόρου προηγούμενης χρήσεως π.χ έτους 1999, τότε η ωφέλεια καταχωρείται ως απαίτηση κατά το έτος 2000.

Στην Ελλάδα η φορολογική ζημιά συμψηφίζεται με μελλοντικά κέρδη των 5 επόμενων χρήσεων.

##### β. Αναβαλλόμενες φορολογικές Υποχρεώσεις/ Απαιτήσεις.

Για όλες τις φορολογικές προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, έκτος αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από :

α) υπεραξία της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά, ή

β) την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:

- Ø Δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων, και
- Ø Κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε τη φορολογική ζημιά.

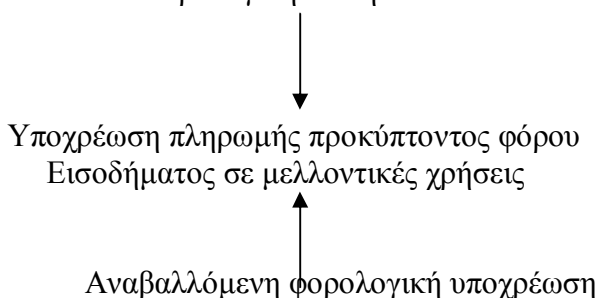
Για όλες τις Φορολογητέες Προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα μειοψηφίας σε κοινοπραξίες, πρέπει να καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Φορολογητέα προσωρινή διαφορά υπάρχει όταν:

Λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου

= Φορολογητέα προσωρινή διαφορά

> Φορολογική Βάση



#### **Ορισμένες Άλλες Προσωρινές ( Χρονικές ) Διαφορές.**

Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν, όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας χρήσεως, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής χρήσεως. Τέτοιες διαφορές αναφέρονται συχνά ως χρονικές διαφορές π.χ τα έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση τη χρονική αναλογία, αλλά μπορεί ( ανάλογα με τη φορολογική νομοθεσία μιας χώρας ) να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο κέρδος όταν εισπράττονται ( σε ταμιακή βάση ).

#### **Αρχική καταχώρηση Περιουσιακού Στοιχείου ή Υποχρέωσης**

Μια προσωρινή διαφορά προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης π.χ αν μέρος ή το όλο κόστος αυτού δεν είναι εκπεστέο φορολογικά.

Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική καταχώρηση.

- Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, η επιχείρηση καταχωρεί κάθε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας.
- Αν η συναλλαγή δεν είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό κέρδος, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και να προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ισόποσα.

#### **Β. Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές.**

Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα

υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να αξιοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από

- αρνητική υπεραξία
- την αρχική καταχώρηση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:
  - Ø δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων και
  - Ø κατά το χρόνο της συναλλαγής αυτή δεν επηρεάζει είτε το λογιστικό αποτέλεσμα είτε τη φορολογική ζημιά.

Όμως για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι:

- η προσωρινή διαφορά θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον και
- θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

#### **Πότε η επιχείρηση καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.**

Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται στη χρήση στην οποία προκύπτουν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές, όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αναμένεται να αναστραφούν στην ίδια χρήση με την αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών ή σε χρήσεις που μία φορολογική ζημιά, που προκύπτει από αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις.

Όταν δεν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, τότε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα υπάρξουν φορολογητέα κέρδη.

**Φορολογική βάση:** είναι το ποσό που αποδίδεται στο περιουσιακό στοιχείο ή στην υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

**A. Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου:** είναι το πόσο εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μία επιχείρηση κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας. Αν τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση είναι ίση με την λογιστική αξία του.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Μηχάνημα κόστους 140 ΕΥΡΩ, αποσβέσεις φορολογικές 42 ΕΥΡΩ [ έχουν εκπέσει φορολογικά ]. Άρα, αξία 98 ΕΥΡΩ είναι εκπεστέα φορολογικά είτε ως αποσβέσεις είτε κατά την πώληση. Το πόσο των 98 ΕΥΡΩ είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οφέλη που θα εισρεύσουν, κατά την ανάκτηση αυτής της αξίας.

**B. Φορολογική βάση υποχρέωσης:** είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Όταν έσοδο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας

υποχρέωσης, είναι η λογιστική αξία της μείον κάθε ποσού εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Υποχρέωση δανείου 1000 ΕΥΡΩ. Η εξόφληση του δανείου δεν έχει φορολογικές συνέπειες. Άρα, φορολογική βάση = λογιστική αξία υποχρεώσεως μείον κάθε ποσό εκπεστέο φορολογικά δηλαδή 1000 ΕΥΡΩ μείον μηδέν = 1000.

#### Θεμελιώδης Αρχή Δ.Λ.Π 12

Αν δεν είναι άμεσα εμφανής η φορολογική βάση  $\rightarrow$   $\frac{\text{Περιουσιακού στοιχείου}}{\text{Υποχρεώσεως}}$

Μια επιχείρηση οφείλει να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση / απαίτηση, οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου / υποχρεώσεως, θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες / μικρότερες από όσες θα ήταν, αν η ίδια η ανάκτηση / ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

#### Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες.

Προσωρινές διαφορές = προκύπτουν όταν η Λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς ή δικαιώματα σε κοινοπραξίες καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση ( συνήθως είναι το κόστος ). Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετικές περιπτώσεις.

π.χ

- Ύπαρξη αδιανέμητων κερδών θυγατρικών
- Μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος
- Μείωση λογιστικής αξίας μιας επενδύσεως σε συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η προσωρινή διαφορά μπορεί να είναι διαφορετική από αυτή που συνδέεται με την επένδυση στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογικές προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες. Το ίδιο πρέπει να πράττει μια επιχείρηση για τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, να καταχωρεί δηλαδή μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Επισημαίνεται ότι όταν η μητρική ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με την επένδυση. Συνεπώς, αν η μητρική αποφασίσει να μην διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική δεν καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Η επιχείρηση παρακολουθεί στο δικό της τηρούμενο νόμισμα τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας επιχείρησης εξωτερικού που είναι αναπόσπαστο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ης. Όταν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημιά μιας επιχείρησης εξωτερικού προσδιορίζεται σε ξένο

νόμισμα, οι μεταβολές στη τιμή συναλλάγματος δημιουργούν προσωρινές διαφορές. Λόγω του ότι τέτοιες προσωρινές διαφορές αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ίδιας επιχείρησης εξωτερικού και όχι την επένδυση της μητρικής στην επιχείρηση, η μητρική καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

#### **Αποτίμηση**

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις / απαιτήσεις – τρέχουσας και προηγούμενων χρήσεων, πρέπει να αποτιμώνται στο πληρωτέο ποσό με τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις / απαιτήσεις αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν κατά την περίοδο διακανονισμού απαιτήσεως ή υποχρεώσεως, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχύοντες συντελεστές μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων πρέπει να αντανakλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεών της.

Η λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :**

Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 1000 και φορολογική βάση 700. Θα εφαρμοζόταν Φορολογικός συντελεστής 30%, αν το περιουσιακό στοιχείο είχε πωληθεί και συντελεστής 40% στα άλλα εισοδήματα.

Η επιχείρηση καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 90 (  $300 * 30%$  ), αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 120 (  $300 * 40%$  ), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει την αναπόσβεστη λογιστική αξία του μέσω της χρήσεώς του.

#### **Παραδείγματα περιπτώσεων που δημιουργούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.**

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν φορολογική υποχρέωση.

#### **Συναλλαγές που επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.**

- Έσοδο από πώληση αγαθών περιλαμβάνεται στο λογιστικό κέρδος κατά την παράδοση των αγαθών, αλλά περιλαμβάνεται στο φορολογητέο κέρδος με την είσπραξη μετρητών.
- Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου επιταχύνεται για φορολογικούς σκοπούς. Δημιουργείται φορολογητέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Το αντίθετο θα συνέβαινε αν η φορολογική απόσβεση δεν θα ήταν επιταχυνόμενη ( αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ).

### **Συναλλαγές που επηρεάζουν τον Ισολογισμό.**

- Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν εκπίπτει φορολογικά ούτε θα μπορεί να γίνει φορολογική έκπτωση, όταν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί ή αχρηστευθεί. Η απαγόρευση καταχώρησης της προκύπτουσας αναβαλλόμενης υποχρέωσης προκύπτει από την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου, που δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο εισόδημα.
- Ένας δανειζόμενος καταχωρεί ένα δάνειο στο εισπραχθέν ποσό ( που είναι ίσο με το ποσό που οφείλει στη λήξη ), μείον τις δαπάνες της συναλλαγής. Συνεπώς η λογιστική αξία του δανείου αυξάνεται με την απόσβεση των δαπανών της συναλλαγής σε βάρος των λογιστικών κερδών. Οι δαπάνες συναλλαγής εκτέστηκαν φορολογικά στη χρήση που το δάνειο καταχωρήθηκε για πρώτη φορά.

### **Επιχειρηματικοί συνδυασμοί και ενοποιήσεις.**

- Η απόσβεση της υπεραξίας δεν εκπίπτει στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους και το κόστος της υπεραξίας δεν θα είναι εκπεστέο κατά τη διάθεση της επιχείρησης.
- Αδιανέμητα κέρδη θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών και κοινοπραξιών, περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα αδιανέμητα κέρδη αλλά οι φόροι εισοδήματος θα είναι πληρωτέοι, αν τα κέρδη διανέμονται στη συντάσσοσα τις οικονομικές καταστάσεις μητρική.

### **Παραδείγματα περιπτώσεων που δημιουργούν εκπεστέες προσωρινές διαφορές.**

Όλες οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

### **Συναλλαγές που επηρεάζουν την κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης**

- Δαπάνες έρευνας ( ή οργανώσεως ή άλλα έξοδα εγκαταστάσεως ) καταχωρούνται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο.
- Έσοδο που έχει αναγραφεί σε μεταβατικό λογαριασμό του Ισολογισμού αλλά έχει ήδη συμπεριληφθεί στο φορολογητέο κέρδος της τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων.
- Η σωρευμένη απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις, είναι μεγαλύτερη από τη σωρευμένη απόσβεση που προβλέπεται μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού για φορολογικούς σκοπούς.

### **Προσαρμογές πραγματικής αξίας και αναπροσαρμογές.**

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή επενδύσεις σε ακίνητα εμφανίζονται στην πραγματική αξία, που είναι χαμηλότερη του κόστους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.

### **Επιχειρηματικοί συνδυασμοί και ενοποίηση.**



- Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνιστάται σε αγορά μια υποχρέωση καταχωρείται στην πραγματική αξία της, αλλά καμία σχετική δαπάνη δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους, μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο.
- Αρνητική υπεραξία περιλαμβάνεται στον Ισολογισμό ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο δεν θα περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους.

**Παραδείγματα περιπτώσεων όπου η Λογιστική αξία μιας απαιτήσεως ή υποχρεώσεως είναι ίση προς την φορολογική βάση της.**

- Δουλεωμένες δαπάνες έχουν ήδη εκπέσει κατά τον προσδιορισμό της τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας επιχείρησης για την τρέχουσα ή προηγούμενες χρήσεις.
- Ένα δάνειο πληρωτέο αποτιμάται στο ποσό που αρχικώς εισπράχθηκε και αυτό το ποσό είναι ίδιο όπως το πληρωτέο κατά την τελική λήξη του δανείου.
- Δουλεωμένες δαπάνες ουδέποτε θα είναι εκπεστές φορολογικά.
- Δουλεωμένο έσοδο ουδέποτε θα είναι φορολογητέο.

**Παρουσίαση στον Ισολογισμό.**

Οι φορολογικές απαιτήσεις και φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Επίσης πρέπει να διαχωρίζονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Όταν η επιχείρηση κάνει διάκριση στον Ισολογισμό μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη, απαιτήσεων και υποχρεώσεων, αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις – υποχρεώσεις εντάσσονται στις μη βραχυπρόθεσμες.

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται αν και μόνον αν η επιχείρηση:

- Έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά.
- Προτίθεται είτε να διακανονίσει συμψηφιστικά, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονίσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται αν και μόνον αν:

- Η επιχείρηση έχει ένα νομικώς ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος εισπραττόμενους από την ίδια φορολογική αρχή και σχετιζόμενους:

Ø είτε με την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα

Ø είτε με διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες, οι οποίες προτίθεται να διακανονίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις σε συμψηφιστική βάση ή να εισπράξουν τις απαιτήσεις και να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική χρήση στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένεται να διακανονισθούν ή να ανακτηθούν.

Ο χρεωστικός ή πιστωτικός φόρος που αφορά σε κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες παρουσιάζεται ( καταχωρείται ) στα αποτελέσματα χρήσεως.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ****Κατανόηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων**

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο έχει κόστος κτήσεως 400, με αναμενόμενη διάρκεια ζωής 5 έτη, ενώ εκτιμάται ότι στο τέλος της ζωής του μπορεί να πωληθεί για 100.

Εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος αποσβέσεως δηλαδή 60 κάθε χρόνο [άρα 5 χρόνια  $\times$  60 = 300 + υπολειμματική αξία 100 = 400].

Φορολογικά η απόσβεση ανέρχεται σε 25% επί του υπολοίπου της λογιστικής αναπόσβεστης αξίας κάθε χρόνο [φθίνουσα μέθοδος], δηλαδή 100 για το πρώτο έτος,  $25\% \times 300 = 75$  για το δεύτερο,  $25\% \times 225 = 56$  για το τρίτο,  $169 = 42$  για το τέταρτο και  $25\% \times 127 = 32$  για το πέμπτο έτος. Αν υποθέσουμε ότι το καθαρό κέρδος κάθε χρήσεως είναι καθαρό π.χ. 500 μετά την αφαίρεση της σταθερής κατ' έτος αποσβέσεως από 60, ήτοι:

<b>Έτος</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Καθαρό κέρδος προ αποσβέσεων	560	560	560	560	560
Μείον: φορολογική απόσβεση	100	75	56	42	32
Άρα φορολογητέο κέρδος	460	485	504	518	528
Φόρος εισοδήματος	184	194	202	207	211
Καθαρό κέρδος	276	291	302	311	317

Το συνολικό ποσό των φόρων εισοδήματος στο τέλος της 5ετίας ανέρχεται σε 998. Παρατηρούμε όμως ότι ενώ έχουμε σταθερό ποσό κερδών προ φορολογίας να προκύπτει ένα κέρδος διαφοροποιούμενο κάθε χρόνο παρότι ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40% για κάθε χρόνο. Μία ισοκατανομή του φόρου π.χ.  $998/5 = 199,6$  θα μας έδινε το ακόλουθο κατ' έτος αποτέλεσμα.

<b>Έτος</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Καθαρό κέρδος προ φόρων	500	500	500	500	500
Φόρος	184	194	202	207	211
Αναβαλλόμενος φόρος					
Χρέωση / (Πίστωση)	15,6	5,6	(2,4)	(7,4)	(11,4)
Καθαρό κέρδος	300,4	300,4	300,4	300,4	300,4

Έτσι, θα έχουμε αναβαλλόμενη υποχρέωση από φόρο 21,2 (έτη 1 και 2) και αναβαλλόμενη απαίτηση από φόρο 21,2 (έτη 3,4 και 5).

**Επιδοτούμενο πάγιο με ωφέλιμη ζωή μικρότερη αυτής που καθορίζεται από τους φορολογικούς συντελεστές**

Η εταιρεία Α την 01/01/2001 αγόρασε πάγιο αξίας 1.000 με ωφέλιμη ζωή 4 ετών (συντελεστή απόσβεσης 25%), υπολειμματική αξία 0 και το οποίο επιδοτήθηκε κατά

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

40% δηλαδή 400. ο φορολογικός συντελεστής είναι 40%. Μέθοδος απόσβεσης επιλέχθηκε η ευθεία. Η επιχορήγηση καταχωρήθηκε στα έσοδα επομένων χρήσεων και φορολογείται κατά την μεταφορά της στα αποτελέσματα χρήσεως. Το πάγιο για φορολογικούς σκοπούς αποσβένεται σε 5 έτη (συντελεστής απόσβεσης 20%). Οι εγγραφές θα έχουν:

	31/12/2001	
Πάγια	1.000	
Διαθέσιμα		1.000
	31/12/2001	
Διαθέσιμα	400	
Επιχορηγήσεις (έσοδα επομένων χρήσεων)		400
	31/12/2001	
Αποτελέσματα χρήσεως (αποσβέσεις)	250	
Πάγια		250
	31/12/2001	
Επιχορηγήσεις	100	
Αποτελέσματα Χρήσεως (αποσβέσεις)		100
	31/12/2001	
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	12	
Φόρος εισοδήματος		12
	//	

Η εγγραφή φόρου εξηγείται ως εξής:

Αξία κτήσης παγίου	1.000
Αποσβέσεις παγίου 31/12/2001	<u>250</u>
Λογιστική αξία παγίου 31/12/2001	<u>750</u>
Αξία κτήσης επιχορηγήσεων	400
Αποσβέσεις 31/12/2001	<u>100</u>
Λογιστική αξία επιχορηγήσεων	<u>300</u>
Αξία κτήσης παγίου	1.000
Αποσβέσεις για φορολογικούς σκοπούς 31/12/2001	<u>200</u>
Φορολογική αξία παγίου 31/12/2001	<u>800</u>
Αξία επιχορηγήσεων	400
Αποσβέσεις για φορολογικούς σκοπούς 31/12/2001	<u>80</u>
Φορολογική αξία επιχορηγήσεων 31/12/2001	<u>320</u>

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση 31/12/2001 = 30 x 40% = 12 δηλαδή έχουμε φορολογική απόσβεση 200 έναντι λογιστικής 250 = 50 x 40% = 20, ενώ έχουμε φορολογική απόσβεση επιχορήγησης 80 έναντι πραγματικής 100, άρα 20 x 40% = 8 και συνεπώς 20-8= 12.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

	31/12/2002	
Αποτελέσματα χρήσεως (Αποσβέσεις) Πάγια	250	250
	31/12/2002	
Επιχορηγήσεις Αποτελέσματα χρήσεως (Αποσβέσεις)	100	100
	31/12/2002	
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις Φόρος εισοδήματος	12	12
	//	
Υπολογίζεται ομοίως ως ανωτέρω		
	31/12/2003	
Αποτελέσματα χρήσεως (Αποσβέσεις) Πάγια	250	250
	31/12/2003	
Επιχορηγήσεις Αποτελέσματα χρήσεως	100	100
	31/12/2003	
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις Φόρος εισοδήματος	12	12
	//	
Υπολογίζεται ομοίως ως ανωτέρω		
	31/12/2004	
Αποτελέσματα χρήσεως (Αποσβέσεις) Πάγια	250	250
	31/12/2004	
Επιχορηγήσεις Αποτελέσματα χρήσεως (αποσβέσεις)	100	100
	31/12/2004	
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις Φόρος εισοδήματος	12	12
	//	
Υπολογίζεται ομοίως ως ανωτέρω		
	31/12/2005	
Φόρος εισοδήματος Αναβαλλόμενες	48	

Την 31/12/2005 η λογιστική και φορολογική αξία του παγίου και των επιχορηγήσεων είναι 0, συνεπώς δεν υφίσταται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση η οποία και αντιλογίζεται.

**Απεικόνιση των φορολογικών συνεπειών σε μία καταχώρηση ζημιάς απομειώσεως της αξίας περιουσιακών στοιχείων**

Η επιχείρηση Α κατέχει περιουσιακό στοιχείο λογιστικής αξίας 1.000 (αξία κτήσεως 1.500 μείον αποσβέσεις 500) την 31/12/2001. Την ημερομηνία αυτή μία ζημιά απομειώσεως 300 καταχωρείται. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου λήγει την 31/12/2004 και συνεπώς για τις χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004 καταχωρούνται κατά χρήση αποσβέσεις  $175 = (1.500-500-300)/4$ . Η ζημιά απομειώσεως των 300 δεν αναγνωρίζεται φορολογικώς. Τα έσοδα κατά χρήση είναι 600, τα μοναδικά έξοδα οι αποσβέσεις και ο φόρος εισοδήματος 40%. Τα αποτελέσματα χρήσης κατά τα Δ.Λ.Π. διαμορφώνονται:

<b>Χρήσεις</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>Σύνολο</b>
Έσοδα	600	600	600	600	2.400
Αποσβέσεις (έξοδα)	175	175	175	175	700
Ζημιά απομείωσης	300	0	0	0	300
Καθαρό αποτέλεσμα	<u>125</u>	<u>425</u>	<u>425</u>	<u>425</u>	<u>1.400</u>
Φόρος εισοδήματος βάσει φορολογίας εισοδήματος	<u>140</u>	<u>140</u>	<u>140</u>	<u>140</u>	<u>560</u>
Προσαρμογή φόρου εισοδήματος Δ.Λ.Π.	<u>(90)</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>0</u>
Καθαρό κέρδος	<u>75</u>	<u>255</u>	<u>255</u>	<u>255</u>	<u>840</u>

Οι λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

	31/12/2001	
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις		90
Φόρος εισοδήματος		90
	31/12/2002	
Φόρος εισοδήματος		30
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις		30
	31/12/2003	
Φόρος εισοδήματος		30
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις		30
	31/12/2004	
Φόρος εισοδήματος		30
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις		30

---

600-250= 350x40%= 140. Το μοναδικό αναγνωριζόμενο φορολογικό έξοδο είναι οι αποσβέσεις των 250= 1.000/4.  
125x40%= 50-140= (90).  
425x40%= 170-140= 30.

## **Δ.Λ.Π. 13**

### **ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ**

Έχει αντικατασταθεί από το Δ.Λ.Π. 1

## Δ.Λ.Π. 14

### ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, ώστε να βοηθούνται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν καλύτερα την προηγούμενη απόδοση, τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και να διαμορφώνουν ολοκληρωμένη άποψη για την επιχείρηση ως σύνολο. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστήρια ή αυτών που είναι στη διαδικασία εισαγωγής σε χρηματιστήριο και αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αν όμως οι μετοχές μιας θυγατρικής διαπραγματεύονται δημόσια, πρέπει και αυτή να παρουσιάζει πληροφόρηση κατά τομέα.

#### **Καθορισμός των προς παρουσίαση τομέων.**

Καθοριστικό ρόλο για την επιλογή του πρωτεύοντος τύπου παρουσιάσεως των πληροφοριών κατά τομέα, παίζει η πηγή και η φύση των κινδύνων και αποδόσεων μιας επιχείρησης. Έτσι, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων, έχουν σχέση κυρίως με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, ο πρωτεύον τύπος παρουσιάσεως πρέπει να είναι οι επιχειρηματικοί τομείς με δευτερεύοντα τύπο την γεωγραφική παρουσίαση. Ομοίως, αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις σχετίζονται κυρίως με γεωγραφικούς παράγοντες τότε πρωτεύον τύπος παρουσίασης πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς με δευτερεύουσα πληροφόρηση την παρουσίαση κατά ομάδες προϊόντων ή υπηρεσιών.

Η βάση για τον εντοπισμό της πηγής και φύσης των κινδύνων και των διαφορετικών ποσοστών απόδοσης για τον προσδιορισμό του πρωτεύοντα και δευτερεύοντα τύπου παρουσίασης, είναι η εσωτερική, οργανωτική και διοικητική δομή της επιχείρησης, καθώς το σύστημα της παρουσίασης των πληροφοριών προς το Διοικητικό Συμβούλιο και την Τακτική Συνέλευση. Αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων επηρεάζονται ισχυρά από τις διαφορές στα προϊόντα και υπηρεσίες και από τις γεωγραφικές περιοχές, όπως αυτό προκύπτει από τα δεδομένα των πληροφοριών προς την Γενική Συνέλευση, τότε ως πρωτεύον τύπος παρουσιάσεως επιλέγονται οι επιχειρηματικοί τομείς. Αν ο τύπος παρουσιάσεως των πληροφοριών προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Συνέλευση δεν βασίζεται ούτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες, ούτε στη γεωγραφία, τότε η Διοίκηση, πρέπει να επιλέγει ποιος είναι ο πρωτεύον και ποιος ο δευτερεύον τύπος παρουσίασης.

#### **Αν κάποιος τομέας, δεν πληρούν τον ορισμό του τομέως τότε:**

- Δύο ή περισσότεροι όμοιοι τομείς μπορεί να παρουσιάζονται ως ένας.
- Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας θεωρείται απεικονιστείς, αν η πλειονότητα των εσόδων που προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και επί πλέον:



- Ø Τα έσοδά του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και από συναλλαγές με άλλους τομείς είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων όλων των τομέων ή,
- Ø Το αποτέλεσμα του τομέα(κέρδος ή ζημιά)είναι τουλάχιστον 10% του συνολικού αποτελέσματος όλων των κερδοφόρων ή όλων των ζημιογόνων τομέων οποιοδήποτε είναι μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό, ή
- Ø Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.

Οι τομείς που παρουσιάζονται πρέπει να συγκεντρώνουν το 75% των ενοποιημένων εσόδων της επιχείρησης. Αν το ποσοστό αυτό δεν συγκεντρώνεται πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι τομείς για παρουσίαση έστω και αν δεν ανταποκρίνονται στα όρια του 10%.

Ένας τομέας που προσδιορίστηκε για παρουσίαση στην προηγούμενη χρήση επειδή πληρούσε το σχετικό όριο του 10%,πρέπει να παρουσιάζεται και στην τρέχουσα χρήση, ανεξαρτήτως του αν στη χρήση αυτή πλήρη το απαιτούμενο όριο. Αν ένας τομέας προσδιορίστηκε για παρουσίαση στην τρέχουσα χρήση, επειδή πλήρη τα σχετικά όρια του 10% τα δεδομένα του τομέα αυτού ρέπει να παρουσιασθούν και για την προηγούμενη χρήση, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό.

#### **Πρωτεύον τύπος παρουσίασης των τομέων.**

Για κάθε τομέα σύμφωνα με τον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και άλλους τομείς.
- Το μικτό αποτέλεσμα κάθε τομέα.
- Την συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε τομέα.
- Τις υποχρεώσεις του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα.
- Το κόστος αγοράς στη χρήση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Το συνολικό ποσό της χρήσης, των αποσβέσεων, των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Για κάθε τομέα γνωστοποιείται το συνολικό μερίδιο της επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημιά των συγγενών εταιρειών των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εφόσον όλες οι εργασίες των επιχειρήσεων αυτών γίνονται ουσιαστικά μόνο με τον παρουσιαζόμενο τομέα.
- Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για τους παρουσιαζόμενους τομείς και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων ή των ατομικών οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

#### **Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση**

Αν ο πρωτεύον τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς τότε οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται:

- Τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφικό τομέα, εφόσον τα έσοδα αυτά είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες.

- Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων για κάθε γεωγραφικό τομέα, εφόσον είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.
- Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως για αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων των γεωγραφικών τομέων που τα περιουσιακά στοιχεία τους είναι το 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι γεωγραφικοί τομείς, τότε οι ακόλουθες πληροφορίες για τους επιχειρηματικούς τομείς, πρέπει να παρουσιάζονται για τους οποίους τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία τους είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των επιχειρηματικών τομέων:

- Τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες.
- Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα.
- Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στη χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι γεωγραφικοί τομείς, που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων και η τοποθεσία των πελατών είναι διαφορετική από αυτήν των περιουσιακών στοιχείων, τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στους πελάτες, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι το 10% ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες.

Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών και αν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι σε διαφορετικούς γεωγραφικούς χώρους από εκείνους των πελατών της, τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει επίσης, τις ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στα περιουσιακά στοιχεία, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10% ή περισσότερο των σχετικών ενοποιημένων κονδυλίων ή των συνολικών ποσών της επιχείρησης:

- Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κατά τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των στοιχείων αυτών και,
- Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στη χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων στοιχείων κατά τοποθεσία περιουσιακών στοιχείων.

## **Δ.Λ.Π. 15**

### **ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ**

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε μεγάλες, σε σχέση με το περιβάλλον που λειτουργούν, επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις που συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι απαιτούμενες από το πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Η εφαρμογή του έχει σκοπό να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης. Γενικώς, οι μέθοδοι κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντιμετωπίζεται το θέμα των μεταβολών των τιμών είναι δύο, η μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης και η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους.

Η μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης περιλαμβάνει τον επαναπροσδιορισμό ορισμένων ή όλων των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις μεταβολές του Γενικού Επιπέδου Τιμών.

Η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους χρησιμοποιεί το κόστος αντικατάστασης ως κύρια βάση αποτίμησης.

## Δ.ΛΠ. 16

### ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα, καθώς και για τα δικαιώματα ορυχείων, μεταλλείων, την αναζήτηση ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου και την αναζήτηση φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται.

**Ενσώματες ακινητοποιήσεις** είναι υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

- Κατέχονται από μία επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.

**Απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

**Αποσβεστέο ποσό** είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

**Ωφέλιμη ζωή** ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,
- Είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

**Κόστος παγίου στοιχείου** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή σε ταμιακά ισοδύναμα, ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί το στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

**Υπολειμματική αξία** είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά να λάβει η επιχείρηση για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης.

**Πραγματική αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

**Ζημία απομειώσεως** της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

**Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομειώσεως της αξίας του.

### **Καταχώρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων**

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Κάποιες δραστηριότητες που προβλέπονται από αυτό το πρότυπο σε σχέση με την καταχώρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

Μεγάλης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός, χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μιας χρήσεων.

Πολλές φορές τα επιμέρους στοιχεία ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή, με συνέπεια να απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθησή τους για σκοπούς απόσβεσης, π.χ. ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του.

Εγκαταστάσεις προστασίας περιβάλλοντος και ασφάλειας, καταχωρούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά την έκταση που η λογιστική τους μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία αποκτήθηκαν, δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους. Για παράδειγμα το κόστος ενός πυροσβεστικού συστήματος αν και δεν προσφέρει άμεσα αξία σε ένα κτίριο, πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, διότι παρέχει έμμεσα οικονομικά οφέλη, όπως μείωση ζημιών σε περίπτωση πυρκαγιάς, μειωμένα ίσως ασφάλιστρα κ.λ.π.

### **Αρχική αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων**

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελείται από:

- Την τιμή αγοράς του στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς
- Τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Τέτοια έξοδα είναι:

- Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης
- Τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς
- Τα έξοδα εγκατάστασης
- Επαγγελματικές αμοιβές
- Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας. Ομοίως, έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία του, θεωρούνται στοιχείο του κόστους, αν είναι απαραίτητα για να φέρουν το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας.

Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η δοκιμαστική λειτουργία ενός εργοστασίου χημικών για να διαπιστωθούν τυχόν διαρροές. Αρχικές ζημιές που πραγματοποιήθηκαν πριν την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου καταχωρούνται ως έξοδα.

#### **Ανταλλαγές παγίων στοιχείων**

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να ανακτηθεί από ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προορίζεται με βάση την πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών που καταβλήθηκε.

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί ενός όμοιου στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια πραγματική αξία. Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να πωληθεί με αντάλλαγμα τη συμμετοχή σε ένα όμοιο στοιχείο. Και στις δύο περιπτώσεις, δεδομένου ότι η δημιουργία κερδών είναι ανολοκλήρωτη, δεν καταχωρείται κέρδος ή ζημιά από τη συναλλαγή, αλλά το νέο πάγιο στοιχείο κοστολογείται με την εμφανιζόμενη αξία του στοιχείου που δόθηκε. Όμως, η πραγματική αξία του ληφθέντος παγίου στοιχείου μπορεί να παρέχει ένδειξη μείωσης της αξίας του στοιχείου που δόθηκε, οπότε το πάγιο στοιχείο που δόθηκε υποτιμάται και αυτή η υποτιμημένη αξία δίδεται στο νέο πάγιο στοιχείο. Παραδείγματα ανταλλαγών όμοιων παγίων στοιχείων περιλαμβάνουν, την ανταλλαγή αεροσκαφών, ξενοδοχείων, σταθμών ανεφοδιασμού και άλλων ακίνητων ιδιοκτησιών. Αν ένα μέρος της πράξεως ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

#### **Παράδειγμα ανταλλαγής ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων χωρίς επιπλέον αντάλλαγμα**

Η εταιρεία Α ανταλλάσσει φορτηγό όχημα λογιστικής αξίας 10.000 με μηχάνημα της εταιρείας Β πραγματικής αγοραίας αξίας 12.800. Πρόσθετο αντάλλαγμα δεν δίδεται. Η αξία του οχήματος δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη.

Το κέρδος για την Α είναι 2.800 και καταχωρείται με την εγγραφή:

	//	
Μηχάνημα	12.800	
Μεταφορικό μέσο		10.000
Αποτελέσματα χρήσεως		2.800
	//	

#### **Μεταγενέστερες δαπάνες**

Μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιοριζόμενη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου. Κάθε άλλη δαπάνη βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται. Τέτοιες βελτιώσεις, που προσαυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη, είναι:

- Μετατροπή μιας εγκατάστασης για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της ή να αυξηθεί η παραγωγική της δυναμικότητα.
- Αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

- Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του κόστους εκμετάλλευσης.

Οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης που γίνονται για αποκατάσταση ή διατήρηση των μελλοντικών ωφελημάτων, καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όταν όμως υπάρχει μια σημαντική απώλεια οικονομικών ωφελειών, οι μεταγενέστερες δαπάνες για αποκατάσταση αυτών, καταχωρούνται σε αύξηση της αξίας του στοιχείου αυτού, εφ' όσον δεν υπάρχει υπέρβαση στο ανακτήσιμο ποσό του παγίου π.χ. η αγορά ενός κτιρίου που χρειάζεται ανακαίνιση. Τέλος, η αντικατάσταση τμημάτων κάποιων παγίων κατά τακτά διαστήματα, μπορεί να θεωρηθεί ως ιδιαίτερο πάγιο αφού έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή από το αρχικό πάγιο, π.χ. επενδύσεις ενός κλιβάνου ή καθίσματα ενός αεροπλάνου. Το αντικαθιστάμενο σε αυτή την περίπτωση πάγιο, διαγράφεται.

Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων που πραγματοποιείται σε κανονικά διαστήματα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και έγινε για να επιτραπεί η συνεχιζόμενη χρήση του, πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως στην χρήση που πραγματοποιείται.

### **Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση**

#### **Βασική μέθοδος**

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του.

#### **Εναλλακτική μέθοδος**

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή της αξίας πρέπει να γίνεται τακτικά ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Οι εκτιμήσεις της πραγματικής αξίας πρέπει να γίνονται από επαγγελματίες εκτιμητές και σε διαστήματα τέτοια που να καλύπτουν τις ουσιώδεις μεταβολές της αξίας των παγίων.

Η αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

- Με αναπροσαρμογή και της αξίας κτήσεως και των σωρευμένων αποσβέσεων, ώστε η νέα λογιστική αξία του παγίου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.
- Με συμψηφισμό των αποσβέσεων με την αξία κτήσεως του παγίου και την εν συνεχεία αναπροσαρμογή του απομένοντος υπολοίπου.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων σε λογαριασμό με τίτλο "Διαφορές αναπροσαρμογής". Όταν όμως η αναπροσαρμογή ενός παγίου αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμησή του που είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, τότε η αναπροσαρμογή αυτή καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όταν μια μείωση λόγω υποτίμησης ενός παγίου, πρέπει να φέρεται σε μείωση των "Διαφορών

Αναπροσαρμογής”, εφόσον το πάγιο αυτό είχε αναπροσαρμοσθεί στο παρελθόν και η υποτίμηση δεν υπερβαίνει το ποσό της αναπροσαρμογής.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται απ’ ευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέο(χωρίς να περνούν μέσα από τα αποτελέσματα)είτε τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου, είτε εφ’ άπαξ με την ολοσχερή απόσβεσή του ή την πώλησή του.

### **Αποσβέσεις**

#### **Γενικά περί αποσβέσεων**

Το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου(ιδιοκατασκευές, αποθέματα ).

Για τη συστηματική κατανομή της αξίας ενός παγίου, απαιτείται εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του, η οποία γίνεται αφού ληφθούν υπόψη οι κατωτέρω παράγοντες:

- Η αναμενόμενη χρήση του παγίου
- Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από τη χρονική χρήση του και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης
- Η τεχνική απαξίωση
- Νομικοί και λοιποί περιορισμοί στη χρήση του παγίου

Το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας, η οποία στην περίπτωση της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων, μπορεί και αυτή να αναπροσαρμόζεται. Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι:

- Σταθερή μέθοδος
- Φθίνουσα μέθοδος
- Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος

#### **Επανεξέταση ωφέλιμης ζωής παγίων**

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και αν υπάρχει μεταβολή στις αρχικές εκτιμήσεις, η δαπάνη απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζεται, για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

#### **Επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης**

Οι μέθοδοι απόσβεσεως πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς και αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, πρέπει οι μέθοδοι να τροποποιούνται, ώστε να εκφράζουν το νέο ρυθμό ωφελειών. Μία μεταβολή σε μέθοδο απόσβεσης θεωρείται μεταβολή εκτίμησης και επηρεάζει την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

#### **Αποσύρσεις και Διαθέσεις**

Ένα πάγιο στοιχείο διαγράφεται από τον Ισολογισμό, όταν πωλείται ή αποσύρεται και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Κέρδη και ζημιές από την απόσυρση ή διάθεση ενός παγίου στοιχείου προκύπτουν από τη διαφορά της



## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

λογιστικής αξίας του και του προϊόντος της διάθεσης αυτού και καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

## Δ.Λ.Π. 17

### ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τη λογιστική των χρηματοδοτικών και λειτουργικών μισθώσεων, τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές. Εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου οι εξής μισθώσεις:

- Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση φυσικών πηγών, όπως αργού πετρελαίου, φυσικού αερίου, ξυλείας, μετάλλων και άλλων μεταλλευτικών δικαιωμάτων
- Συμφωνίες αδειών για αντικείμενα, όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και εκδοτικά δικαιώματα

**Μίσθωση** είναι μια συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο.

**Χρηματοδοτική μίσθωση** είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας.

**Λειτουργική μίσθωση** Η μίσθωση εδάφους και κτιρίων είναι ίδια όπως η μίσθωση κάθε άλλου περιουσιακού στοιχείου. Όμως, το έδαφος έχει απεριόριστη ζωή και αν οι τίτλοι ιδιοκτησίας δεν αναμένεται να περάσουν στο μισθωτή στο τέλος της μίσθωσης, τότε η μίσθωση αυτή πρέπει να ταξινομείται ως λειτουργική.

**Μη ακυρωτέα μίσθωση** είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

- Με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος
- Με την έγκριση του μισθωτή
- Με τη σύναψη μιας νέας μίσθωσης για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή

**Πραγματική αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, μετά την έναρξη του χρόνου της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση, εφ' όσον το επιτρέπει η διάρκεια της μίσθωσης.

**Οικονομική ζωή** είναι η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

## **Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών**

### **1.Χρηματοδοτικές μισθώσεις**

Στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών οι χρηματοδοτικές μισθώσεις καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με ποσό ίσο κατά την έναρξη της μίσθωσης, με την πραγματική αξία του μισθούμενου στοιχείου ή, αν αυτή είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελαχίστων μισθωμάτων. Η παρούσα αξία υπολογίζεται με το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης ή το οριακό επιτόκιο δανεισμού, αν το τεκμαρτό δεν είναι πρακτικά εύκολο να προσδιοριστεί. Τυχόν δαπάνες που πραγματοποιούνται από το μισθωτή άμεσα συνδεόμενες με τη μίσθωση προσαυξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή επιμερίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Έτσι λοιπόν η χρηματοδοτική μίσθωση συνεπάγεται για κάθε χρήση ένα χρηματοοικονομικό βάρος και μία δαπάνη απόσβεσης του μισθωμένου στοιχείου.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων στοιχείων, πρέπει να είναι ίδια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα ανήκοντα στην επιχείρηση αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Αν όμως δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση θα πρέπει να γίνει μέσα στο χρόνο της σύμβασης, εφόσον είναι συντομότερος από την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

### **2.Λειτουργικές μισθώσεις**

Στις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων λογίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων με την ευθεία μέθοδο. Αν όμως μία άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του τρόπου κατανομής της ωφέλειας του χρήστη στις χρήσεις, μπορεί να ακολουθείται.

## **Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών**

### **1.Χρηματοδοτικές μισθώσεις**

Οι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν στον Ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και να παρουσιάζουν αυτά ως απαίτηση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Η καταχώρηση του χρηματοοικονομικού εσόδου πρέπει να βασίζεται σε ένα μοντέλο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Αρχικές άμεσες δαπάνες, όπως προμήθειες και αμοιβές νομικών συμβούλων που πραγματοποιούνται από τους εκμισθωτές, καταχωρούνται είτε άμεσα, στα αποτελέσματα χρήσεως, είτε καταχωρούνται αφαιρετικά του χρηματοοικονομικού εσόδου με ομοιόμορφο τρόπο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Η δεύτερη περίπτωση μπορεί να επιτευχθεί με άμεση καταχώρηση στα αποτελέσματα της δαπάνης που πραγματοποιήθηκε και ταυτόχρονης καταχώρησης στα αποτελέσματα τμήματος του χρηματοοικονομικού εσόδου ίσου με το ποσό της δαπάνης.

Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι αγαθών συχνά προσφέρουν στους πελάτες τους την επιλογή είτε να αγοράσουν ένα περιουσιακό στοιχείο είτε να το εκμισθώσουν. Η

περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο δημιουργεί δύο τύπους εσόδων

- Το κέρδος ή τη ζημιά από την καθ' αυτό πώληση του εκμισθωμένου στοιχείου
- Το χρηματοοικονομικό έσοδο της διάρκειας της μίσθωσης

Πολλοί κατασκευαστές ή έμποροι προκειμένου να προσελκύσουν πελάτες ζητούν χαμηλά επιτόκια, που σημαίνει καταχώρηση μεγάλου εσόδου από πώληση και μικρού χρηματοοικονομικού εσόδου. Στις περιπτώσεις αυτές το κέρδος από την πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η σύμβαση γινόταν με το εμπορικό τρέχον επιτόκιο.

### **2.Λειτουργικές μισθώσεις**

Οι εκμισθωτές παρουσιάζουν στον Ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές μισθώσεις, σύμφωνα με τη φύση κάθε στοιχείου. Τα έσοδα μισθωμάτων από τις λειτουργικές μισθώσεις καταχωρούνται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική της λήψεως των ωφελειών από το μισθωμένο στοιχείο(π.χ. φθίνουσα).Οι αρχικές άμεσες δαπάνες για την απόκτηση εσόδων από λειτουργική μίσθωση μπορεί να βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως είτε άμεσα είτε ομοιόμορφα με τα έσοδα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Οι αποσβέσεις που διενεργεί ο εκμισθωτής πρέπει να διενεργούνται με την ίδια μέθοδο που ο εκμισθωτής χρησιμοποιεί για τα όμοια περιουσιακά στοιχεία δικής του χρήσης.

### **Πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης**

Αν μία πράξη πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, η τυχόν επιπλέον διαφορά του εσόδου από την πώληση του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική του αξία, δεν πρέπει να περιληφθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επόμενων χρήσεων και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν μία πράξη πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι βέβαιο ότι η πράξη αυτή έχει γίνει σε πραγματικές αξίες, τότε το τυχόν κέρδος ή ζημιά πρέπει να μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα.

Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την πραγματική του αξία, τότε το τυχόν κέρδος ή η ζημιά πρέπει να μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν η ζημιά συμφιλιώνεται με επί ελάττον διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημιά αυτή παραμένει στον Ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την πραγματική του αξία, τότε η επιπλέον διαφορά παραμένει ως έσοδο επομένων χρήσεων και μεταφέρεται στα αποτελέσματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου αυτού.

### **Κίνητρα για λειτουργικές μισθώσεις**

Πολλές φορές κατά την διαπραγμάτευση μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης ο εκμισθωτής μπορεί να παρέχει κίνητρα στο μισθωτή για να συνάψει τη συμφωνία, όπως για παράδειγμα η ανάληψη από αυτόν των δαπανών του μισθωτή που πρέπει να γίνουν προκειμένου να πραγματοποιηθεί η μίσθωση. Τα κίνητρα αυτά

στις οικονομικές καταστάσεις τόσο του εκμισθωτή όσο και του μισθωτή καταχωρούνται ως εξής:

#### -Οικονομικές καταστάσεις εκμισθωτή

Τα παρεχόμενα κίνητρα θεωρούνται ως αναπόσπαστο μέρος της συμφωνημένης καθαρής αντιπαροχής για τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που μισθώνεται, ανεξάρτητα από τη φύση τους και τη μορφή τους ή το χρόνο πληρωμής τους. Το σωρευμένο κόστος των κινήτρων θεωρείται ως έκπτωση του εσόδου των μισθωμάτων και κατανέμεται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μια σταθερή μέθοδο, εκτός εάν μια άλλη συστηματική μέθοδος είναι αντιπροσωπευτικότερη.

#### -Οικονομικές καταστάσεις μισθωτή

Ο μισθωτής καταχωρεί το σωρευμένο όφελος των κινήτρων ως μια έκπτωση των δαπανών μισθώσεως κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μια σταθερή μέθοδος εκτός αν μια άλλη συστηματική μέθοδος είναι αντιπροσωπευτικότερη. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από το μισθωτή συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες σε σχέση με προϋπάρχουσα μίσθωση πρέπει να λογιστικοποιούνται από το μισθωτή σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που είναι εφαρμόσιμα σε αυτές τις δαπάνες, συμπεριλαμβάνοντας δαπάνες που πραγματικά αποζημιώνονται μέσω μιας συμφωνίας κινήτρων.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

### Παράδειγμα λογιστικής απεικόνισης χρηματοδοτικής μίσθωσης με επιστροφή του περιουσιακού στοιχείου

Ένας μισθωτής συνάπτει μια τριετή χρηματοδοτική μίσθωση την 01/01/2001 για εξοπλισμό πραγματικής αγοραίας αξίας 560.000. Με τη λήξη της σύμβασης 01/01/2004 ο εξοπλισμός θα παραδοθεί στον εκμισθωτή.

Ο μισθωτής εγγυάται στον εκμισθωτή υπολειμματική αξία 30.000, η δε εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του εξοπλισμού ανέρχεται σε 3.000.

Το επιτόκιο της σύμβασης άγνωστο. Το οριακό δανειστικό επιτόκιο του μισθωτή ανέρχεται σε 6%. Τα οφειλόμενα στον εκμισθωτή ετήσια μισθώματα ανέρχονται σε 180.000 προκαταβλητέα.<sup>(1)</sup>

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος ο μισθωτής υπολογίζει την παρούσα αξία της υποχρέωσης της μίσθωσης ως εξής:

Εγγυημένη υπολειμματική αξία	$\frac{30.000}{(1+0,06)^3} =$	25.189
Παρούσα αξία ετήσιων μισθωμάτων	$(180.000 \times 3)$	$\frac{510.016^{(2)}}{535.205}$

532.205 < πραγματικής αξίας 560.000 και συνεπώς ο εξοπλισμός καταχωρείται από το μισθωτή με την παρούσα αξία με την εγγραφή:

	1/1/2001	
Μισθωμένος εξοπλισμός	535.205	
Υποχρέωση μίσθωσης		535.205
	//	

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

Η κατά χρήση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων από τη μίσθωση, οι πληρωμές προς τον εκμισθωτή και το υπόλοιπο της υποχρέωσης από τη μίσθωση έχουν ως εξής:

Έτη	Μίσθωμα (πληρωμές)	Τόκοι (έξοδα)	Μείωση υποχρέωσης	Υπόλοιπο υποχρέωσης
2001	180.000	0	180.000	355.205
2002	180.000	22.004	157.996	197.209
2003	180.000	12.791	167.209	30.000
	<u>540.000</u>	<u>34.795</u>		

Πρέπει να επισημάνουμε ότι οι τόκοι διαμορφώνονται με βάση το επιτόκιο που ορίζει η παράγραφος 17 του Δ.Λ.Π. 17 (Κατανομή χρηματοοικονομικού εξόδου σε όσες χρήσεις διαρκεί η μίσθωση έτσι που να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο πάνω στο απομένον υπόλοιπο της υποχρέωσης κάθε χρήσεως). Το επιτόκιο ανέρχεται σε 6,2%.

Οι σχετικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

31/12/2001		
Υποχρέωση μίσθωσης	180.000	
Διαθέσιμα		180.000
31/12/2002		
Υποχρέωση μίσθωσης	157.996	
Έξοδα (τόκοι)	22.004	
Διαθέσιμα		180.000
31/12/2003		
Υποχρέωση μίσθωσης	167.209	
Έξοδα (τόκοι)	12.791	
Διαθέσιμα		180.000
//		

Ταυτόχρονα διενεργεί ετήσιες αποσβέσεις στον εκμισθωμένο εξοπλισμό ίσες με  $(535.205 - 3.000) / 3 = 177.402$ . Δηλαδή:

//		
31/12/2001	Αποσβέσεις (έξοδα)	177.402
31/12/2002	-//-	177.402
31/12/2003	-//-	177.401
	Αποσβεσθέντα	532.205
//		

Με τη λήξη της σύμβασης ο μισθωτής υποχρεούται σε επιστροφή του εξοπλισμού και σε πληρωμή στον εκμισθωτή ποσού  $30.000 - 3.000 = 27.000$ . Η σχετική εγγραφή για τον μισθωτή θα είναι:

31/12/2003		
Υποχρεώσεις μίσθωσης	30.000	
Αποσβεσθείς εξοπλισμός	532.205	
Μισθωμένος εξοπλισμός		535.205
Διαθέσιμα		27.000

//

Από την άποψη του εκμισθωτή στο συγκεκριμένο παράδειγμα ισχύουν τα εξής:

Αν ο εκμισθωτής αγόρασε τον εξοπλισμό για 560.000 όση η πραγματική αγοραία αξία του, τότε το συνολικό χρηματοοικονομικό έσοδο ανέρχεται σε  $180.000 \times 3 = 540.000 + 30.000 = 570.000 - 560.000 = 10.000$ , το οποίο πρέπει να κατανεμηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, με τέτοιο τρόπο που να εκφράζει ένα σταθερό επιτόκιο επί του εκάστοτε ανεξόφλητου υπολοίπου της σύμβασης. Το επιτόκιο αυτό προσδιορίζεται σε 1,7% και συνεπώς ο πίνακας απόσβεσης του κεφαλαίου έχει ως εξής:

	Μίσθωμα	Κεφάλαιο	Τόκοι	Αναπόσβεστο
				560.000
2001	180.000	180.000	0	380.000
2002	180.000	173.540	6.460	206.460
2003	180.000	176.460	3.540	30.000

Οι εγγραφές που θα διενεργηθούν από τον εκμισθωτή έχουν ως εξής:

		<u>1/1/2001</u>	
Εξοπλισμός για εκμίσθωση		560.000	
Διαθέσιμα			560.000
		<u>1/1/2001</u>	
Απαιτήσεις από εκμισθωμένο εξοπλισμό		570.000	
Εξοπλισμός για εκμίσθωση			560.000
Μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο			10.000
		<u>1/1/2001</u>	
Διαθέσιμα		180.000	
Απαιτήσεις από εκμισθωμένο εξοπλισμό			180.000
		<u>31/12/2001</u>	
Μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο		6.460	
Διαθέσιμα		180.000	
Απαιτήσεις από εκμισθωμένο εξοπλισμό			180.000
Έσοδα (τόκοι)			6.460
		<u>31/12/2002</u>	
Μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο		3.540	
Διαθέσιμα		180.000	
Απαιτήσεις από εκμισθωμένο εξοπλισμό			180.000
Έσοδα (τόκοι)			3.540
		<u>31/12/2003</u>	
Διαθέσιμα		27.000	
Εξοπλισμός		3.000	

Απαιτήσεις από εκμισθωμένο εξοπλισμό	30.000
//	
1. Δίδεται από τον τύπο $M = \frac{K i(1+i)^{n-1}}{(1+i)^n - 1}$	
2. $180.000 + \frac{180.000}{(1+0.06)} + \frac{180.000}{(1+0.06)^2}$	

**Λογιστική χρηματοδοτικής μίσθωσης που το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται στο τέλος της μίσθωσης στο μισθωτή και η πραγματική αξία του είναι χαμηλότερη της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων**

Ένας μισθωτής συνάπτει μια τριετή χρηματοδοτική μίσθωση την 1/1/2001 για εξοπλισμό πραγματικής αξίας 250.000 με ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Το ετήσιο μίσθωμα είναι 100.000 ληξιπρόθεσμο<sup>1</sup>. Ο μισθωτής έχει δικαίωμα αγοράς του εξοπλισμού στο τέλος της μίσθωσης για 40.000. Η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του εξοπλισμού ανέρχεται σε 4.000. Το οριακό επιτόκιο του μισθωτή είναι 7%. Το επιτόκιο της σύμβασης άγνωστο. Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος ο μισθωτής υπολογίζει την παρούσα αξία της υποχρέωσης της μίσθωσης που έχει ως εξής:

Εγγυημένη υπολειμματική αξία	$\frac{40.000}{(1+0,07)^3} =$	32.653
Παρούσα αξία ετήσιων πληρωμών (100.000x3) =		$\frac{262.398^{(2)}}{295.051}$

Παρούσα αξία υποχρέωσης της μίσθωσης 295.051 > πραγματικής αξίας 250.000, συνεπώς καταχωρείται από τον εκμισθωτή το ποσό των 250.000 με την εγγραφή:

	1/1/2001	
Μισθωμένος εξοπλισμός	250.000	
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης		250.000
//		

Το ποσό που συνολικώς θα πληρωθεί ανέρχεται σε  $100.000 \times 3 = 300.000 + 40.000 = 340.000$ .

Η διαφορά  $340.000 - 250.000 = 90.000$  αποτελεί χρηματοοικονομικό έξοδο και πρέπει να κατανεμηθεί πάνω στη σύμβαση με τρόπο που να αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης.



## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

Το επιτόκιο αυτό ανέρχεται σε 16,05% και οι αντίστοιχες πληρωμές, οι τόκοι και η μείωση της υποχρέωσης από τον μισθωτή έχουν ως εξής:

Έτος	Μίσθωμα- πληρωμές	Τόκοι- έξοδα	Μείωση υποχρέωσης	Υπόλοιπο υποχρέωσης
		250.000		
2001	100.000	40.125	59.875	190.125
2002	100.000	30.515	69.485	120.640
2003	100.000	19.360	80.640	40.000
	40.000			0

Οι εγγραφές είναι αντίστοιχες με αυτές του προηγούμενου παραδείγματος

1. Δίδεται από τον τύπο  $M = K \frac{i(1+i)^n}{(1+i)^n - 1}$  (ληξιπρόθεσμο)

$$2. \frac{100.000}{1 + 0,07} + \frac{100.000}{(1+0,07)^2} + \frac{100.000}{(1+0,07)^3}$$

## Δ.Λ.Π. 18

### ΈΣΟΔΑ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προσδιορίσει το χρόνο καταχώρησης των εσόδων και εφαρμόζεται για έσοδα που προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές:

Πωλήσεις αγαθών

Παροχή υπηρεσιών

Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

**Έσοδο** είναι η μικτή ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσεως που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους ή τους εταίρους.

Συνέπεια του ορισμού αυτού είναι ότι εισπραττόμενα για λογαριασμών τρίτων ποσά δεν αποτελούν έσοδα. Για παράδειγμα, σε μία πρακτόρευση, έσοδο αποτελεί μόνον το ποσό της προμήθειας.

#### Αποτίμηση του εσόδου

Τα έσοδα αποτιμώνται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου συναλλάγματος. Συνεπώς όταν η εισροή των μετρητών αναβάλλεται, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Έτσι, όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχής πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα επιτόκιο που προσδιορίζεται, είτε με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο πιστωτικό στοιχείο, είτε με το επιτόκιο που καταλήγει σε αξία πώλησης του αγαθού τέτοια, ως αν αυτή γινόταν μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ες έσοδο τόκου.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Α την 1/1/2001 πωλεί ένα μηχάνημα αντί 50.000 στον Β με δόσεις. Οι δόσεις ανέρχονται σε 5 των 10.000 εκάστη και καταβάλλονται στο τέλος εκάστης χρήσεως 31/12/2001 – 31/12/2005. Στην σύμβαση δεν ορίζεται επιτόκιο.

**α)** Υπολογισμός πραγματικής αξίας πώλησης με τη χρήση του επικρατούντος επιτοκίου για ένα όμοιο χρηματοοικονομικό στοιχείο (απαίτηση 50.000).

Ο πωλητής προσδιορίζει ένα επιτόκιο που ισχύει στην αγορά για τέτοιου είδους πιστώσεις σε 8%. Συνεπώς η παρούσα αξία των μελλοντικών δόσεων ανέρχονται σε:

$$\frac{10.000}{1+0,08} + \frac{10.000}{(1+0,08)^2} + \frac{10.000}{(1+0,08)^3} + \frac{10.000}{(1+0,08)^4} + \frac{10.000}{(1+0,08)^5} = 39.927$$

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το ποσό των 39.927 είναι η αξία της πώλησης και συνεπώς ο πίνακας απόσβεσης της πίστωσης έχει ως εξής:

	Αναπόσβεστο κεφάλαιο	Τόκος	Κεφάλαιο	Δόση (εισροές)
01/01/2001	39.927			
31/12/2001	33.121	3.194	6.806	10.000
31/12/2002	25.771	2.650	7.350	10.000
31/12/2003	17.835	2.064	7.936	10.000
31/12/2004	9.262	1.427	8.573	10.000
31/12/2005	0	738	9.262	10.000
		<u>10.073</u>	<u>39.927</u>	<u>50.000</u>

Οι λογιστικές εγγραφές θα έχουν:

	1/1/2001	
Πελάτες	50.000	
Έσοδα		39.927
Χρηματοοικονομικά έσοδα επομένων χρήσεων		10.073
	<u>31/12/2001</u>	
Ταμείο	10.000	
Πελάτες		10.000
	<u>31/12/2001</u>	
Χρηματοοικονομικά έσοδα επομένων χρήσεων	3.194	
Πιστωτικοί τόκοι (έσοδα)		3.194
	//	

Ομοίως συνεχίζονται οι εγγραφές και στα επόμενα έτη:

**b)** Υπολογισμός πραγματικής αξίας πώλησης με επιτόκιο προεξόφλησης που δίδει αξία την ισοδύναμη τιμή πώλησης μετρητοίς.

Αν υποτεθεί ότι η ισοδύναμη τιμή πώλησης μετρητοίς είναι 40.000 τότε ο πίνακας απόσβεσης της πίστωσης έχει ως εξής:

	Αναπόσβεστο κεφάλαιο	Τόκος	Κεφάλαιο	Δόση (εισφορές)
01/01/2001	40.000			
31/12/2001	33.205	3.205	6.795	10.000
31/12/2002	25.863	2.658	7.342	10.000
31/12/2003	17.899	2.036	7.964	10.000
31/12/2004	9.295	1.396	8.604	10.000
31/12/2005	0	705	9.295	10.000
		<u>10.000</u>	<u>40.000</u>	<u>50.000</u>

Στην προκείμενη περίπτωση το επιτόκιο που μηδενίζει το κεφάλαιο με δεδομένη την τιμή μετρητοίς των 40.000 και συνολικό τόκο πώλησης  $10.000 = (50.000 - 40.000)$ , είναι περίπου 7,95%.

Όταν γίνεται ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δε θεωρείται προσοδοφόρος και κατά συνέπεια δεν καταχωρείται κέρδος. Όταν όμως πωλούνται αγαθά ή υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται προσοδοφόρος πράξη και το έσοδο αποτιμάται στην πραγματική αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν προσαρμοσμένη κατά το ποσό τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η πραγματική αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο αποτιμάται στην αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν προσαρμοσμένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που μεταβιβάστηκαν.

### **Πώληση αγαθών**

Το έσοδο από την πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών.
- Η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

### **Παραδείγματα, στα οποία η επιχείρηση διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας και κατά συνέπεια η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση, είναι:**

- Η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης.
- Όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει εκπληρωθεί ακόμα από την επιχείρηση.
- Όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

Η παρακράτηση της κυριότητας για εξασφάλιση της είσπραξης του οφειλόμενου ποσού, δεν θεωρείται ουσιώδης κίνδυνος της κυριότητας και κατά συνέπεια η συναλλαγή αποτελεί πώληση. Ομοίως δεν θεωρείται ουσιώδης κίνδυνος, η πώληση με το δικαίωμα επιστροφής από τον πελάτη, αν μείνει ικανοποιημένος.

### **Παροχή υπηρεσιών**

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσεως της συναλλαγής κατά την ημέρα Ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, όταν όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται:

Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα

Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα.

Ο παρέχων υπηρεσίες μπορεί να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με το αντισυμβαλλόμενο μέρος:

Τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν.

Την αμοιβή των υπηρεσιών.

Τον τρόπο και τους όρους διακανονισμού.

Ο βαθμός ολοκλήρωσης της συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με τις παρακάτω μεθόδους:

Επιμέτρηση του εκτελεσθέντος έργου.

Ολοκληρωθείσες έως την ημέρα εκτίμησης υπηρεσίες, σε σχέση με το σύνολο αυτών.

Πραγματοποιηθείσες δαπάνες μέχρι την ημέρα εκτίμησης σε σχέση με το σύνολο του κόστους της υπηρεσίας που πρέπει να παρασχεθεί.

Τμηματικές πωλήσεις και προκαταβολές από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες.

Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο πρέπει να λογίζεται μόνο κατά την έκταση που τα λογιζόμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα.

### **Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα**

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που δίδουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα πρέπει:

- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

## Δ.Λ.Π. 19

### ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζόμενους και εφαρμόζεται για όλες τις παροχές συμπεριλαμβανοντας και εκείνες που παρέχονται:

- Σύμφωνα με τυπικά προγράμματα
  - Σύμφωνα με νομοθετικούς κανόνες ή μέσω κλαδικών συμβάσεων
  - Από άτυπες πρακτικές που καταλήγουν όμως σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση
- Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο οι παροχές σε εργαζόμενους χωρίζονται σε 5 μεγάλες κατηγορίες:

- Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους
- Παροχές μετά την απασχόληση
- Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους
- Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως
- Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών

Οι ανωτέρω παροχές μπορεί να χορηγούνται είτε άμεσα στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενα αυτά μέλη. Επίσης, αφορά όλους τους εργαζόμενους ανεξαρτήτως του τρόπου παροχής της υπηρεσίας καθώς και της θέσης τους στην ιεραρχία.

**Παροχές σε εργαζόμενους** είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μία επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους παρεχόμενους εργασία.

**Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους** είναι παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

**Παροχές μετά την απασχόληση** είναι παροχές σε εργαζόμενους που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

**Προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση** είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μία επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

**Προγράμματα καθορισμένων εισφορών** είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά τα οποία, μία επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε έναν ιδιαίτερο φορέα (ταμείο) και δε θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το Ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώνει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

**Προγράμματα πολλών εργοδοτών** είναι πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών που:

- Συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, τα οποία δεν είναι κάτω από κοινό έλεγχο και
- Χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να χορηγούν παροχές σε εργαζόμενους περισσότερων από μιας επιχειρήσεων πάνω στη βάση ότι, επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους που αφορούν.

**Άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζόμενους** είναι παροχές, οι οποίες δε λήγουν στο σύνολο μέσα στους δώδεκα μήνες μετά το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

**Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως** είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτές ως αποτέλεσμα:

- Είτε απόφασης μιας επιχείρησης να τερματίσει μία απασχόληση εργαζομένου πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης,
- Είτε απόφασης ενός εργαζομένου να αποδεχθεί εθελοντικά απόλυση με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

**Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών** είναι παροχές σε εργαζόμενους, σύμφωνα με τις οποίες:

- Είτε οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση,
- Είτε το ποσό της υποχρέωσης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από την μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση.

**Κόστος τρέχουσας απασχόλησης** είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής, που προέρχεται από την απασχόληση εργαζομένου κατά την τρέχουσα χρήση.

**Πραγματική αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσεται ή μία υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

**Απόδοση των περιουσιακών στοιχείων** του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιημένα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε δαπάνη διοικήσεως του προγράμματος και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο το πρόγραμμα.

## **Ανάλυση των 5 κατηγοριών των παροχών προς τους εργαζόμενους**

### **Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους**

Οι βραχύχρονες παροχές περιλαμβάνουν:

- Ημερομίσθια, μισθούς, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων
- Βραχύχρονες αποζημιωόμενες απουσίες, όπως ετήσια άδεια με αποδοχές, όταν οι απουσίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν μέσα σε 12 μήνες, μετά το τέλος της χρήσεως στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία

- Διανομή κερδών και έκτακτες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες μετά τη λήξη της χρήσεως, μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία

### **Παροχές μετά την απασχόληση**

Οι παροχές μετά την απασχόληση περιλαμβάνουν:

- Συντάξεις
- Άλλες παροχές, όπως ασφάλεια ζωής και ιατρική περίθαλψη

Η εφαρμογή του προτύπου αυτού είναι ανεξάρτητη από το αν υπάρχει ιδιαίτερος φορέας που εισπράττει εισφορές για να πληρώνει παροχές.

Τα προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες,

- Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και
- Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών

Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η υποχρέωση της επιχείρησης περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει σε ένα Ταμείο το οποίο θα χορηγεί τις παροχές. Έτσι ο αναλογιστικός κίνδυνος και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν τον εργαζόμενο. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές. Έτσι στην περίπτωση αυτή ο αναλογιστικός και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν την επιχείρηση.

Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και καθορισμένων παροχών, μπορεί να χαρακτηρίζονται ως Προγράμματα πολλών εργοδοτών, Κρατικά Προγράμματα και Ασφαλισμένες παροχές.

### **-Προγράμματα πολλών εργοδοτών**

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι τα προγράμματα εκείνα που διάφοροι εργοδότες συνιστούν ένα Ταμείο ή ένα Λογαριασμό που συγκεντρώνει εισφορές από τους συμμετέχοντες εργοδότες, με σκοπό να καλύψει τις μετά την απασχόληση παροχές προς τους εργαζόμενους όλων των συμμετεχόντων εργοδοτών.

### **-Κρατικά προγράμματα**

Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται με νόμο για να καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις, ή όλες τις επιχειρήσεις συγκεκριμένου κλάδου και λειτουργούν από την Κεντρική Βιβλιοθήκη ή τις τοπικές αυτοδιοικήσεις ή από οποιοδήποτε άλλο όργανο που δημιουργείται για τον σκοπό αυτό.

### **-Ασφαλισμένες παροχές**

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση πληρώνει ασφάλιστρα για να αντιμετωπίσει τις παροχές ενός προγράμματος παροχών μετά την απασχόληση. Αυτές οι περιπτώσεις αντιμετωπίζονται ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών εκτός της περίπτωσης που η επιχείρηση θα έχει άμεσα είτε έμμεσα μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση.

### **Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους**

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν:

- Αποζημιωνόμενες μακρόχρονες απουσίες
- Παροχές μακρόχρονης ανικανότητας



- Διανομή κερδών και πληρωτές έκτακτες παροχές δώδεκα μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία
- Δουλευμένη αποζημίωση που πληρώνεται δώδεκα μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα

### **Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως**

Οι παροχές αυτές δημιουργούνται, όταν μια επιχείρηση δεσμεύεται αποδεδειγμένα, είτε:

- Να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου ή εργαζομένων, πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης
- Να χορηγήσει παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσης ως ένα αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια απόλυση

Η αποδεδειγμένη δέσμευση, επέρχεται όταν και μόνο όταν η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό τυπικό πρόγραμμα για τη λήξη της εργασιακής σχέσης χωρίς πιθανότητα απόσυρσης.

Το λεπτομερειακό αυτό πρόγραμμα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει:

- Την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων των οποίων οι υπηρεσίες πρέπει να τερματισθούν
- Τις παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως για κάθε κατηγορία απασχόλησης ή λειτουργίας
- Το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμόζεται. Η εφαρμογή πρέπει να αρχίσει ευθύς ως είναι δυνατόν και η περίοδος του χρόνου για να ολοκληρωθεί η εφαρμογή, πρέπει να είναι τέτοια που ουσιώδεις μεταβολές στο πρόγραμμα να μην είναι πιθανές

Οι παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως δεν παρέχουν σε μια επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και συνεπώς καταχωρούνται αμέσως ως έξοδα.

### **Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών**

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν:

- Μετοχές, δικαιώματα προαίρεσης μετοχών και άλλους συμμετοχικούς τίτλους, που εκδίδονται για τους εργαζόμενους σε μικρότερη από την πραγματική αξία κατά την οποία αυτοί θα εκδίδονται για ένα τρίτο μέρος
- Ταμιακές πληρωμές, τα ποσά των οποίων θα εξαρτώνται από τις μελλοντικές αγοραίες τιμές των μετοχών της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

### **Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους**

#### **-Ημερομίσθια, μισθοί, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων**

Οι παροχές αυτές καταχωρούνται με το ονομαστικό ποσό που πρόκειται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν από τους εργαζόμενους ως εξής:

- Ως υποχρέωση μετά την έκπτωση κάθε ποσού που πληρώθηκε. Αν το ποσό που πληρώθηκε υπερβαίνει την υποχρέωση, το υπερβάλλον καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο

- Ως μια δαπάνη ή ως ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση που η δαπάνη ενσωματώνεται σε αποθέματα και ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια

#### **-Βραχύχρονες αποζημιωόμενες απουσίες**

- Οι βραχύχρονες αποζημιωόμενες απουσίες, καταχωρούνται ως δαπάνη και υποχρέωση, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν την υπηρεσία, που αυξάνει το δικαίωμά τους σε μελλοντικές αποζημιωόμενες απουσίες
- Οι μη σωρευμένες αποζημιωόμενες απουσίες καταχωρούνται, όταν οι απουσίες καταχωρούνται

Σωρευμένες αποζημιωόμενες απουσίες είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέον και μπορεί να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά, ενώ μη σωρευμένες είναι εκείνες που, αν δεν ασκηθεί το δικαίωμα χρήσεως, χάνονται.

#### **-Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών**

Το αναμενόμενο κόστος της διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών λογιστικοποιείται ως έξοδο και υποχρέωση κατά την ημερομηνία Ισολογισμού, όταν και μόνο όταν:

- Η επιχείρηση έχει μία παρούσα νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και
- Μία αξιόπιστη εκτίμηση της δεσμεύσεως μπορεί να πραγματοποιηθεί

Μία παρούσα δέσμευση υπάρχει, όταν και μόνο όταν η επιχείρηση δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση παρά να κάνει τις πληρωμές.

#### **-Μη νομισματικές παροχές**

Λογιστικοποιούνται με τα ονομαστικά ποσά τους στη χρήση που παρασχέθηκαν οι αντίστοιχες υπηρεσίες.

#### **Παροχές μετά την απασχόληση**

##### **-Προγράμματα καθορισμένων εισφορών**

Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η υποχρέωση της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις για κάθε χρήση προσδιορίζεται από τα ποσά που εισφέρονται για αυτή την περίοδο. Έτσι η επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως που ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσίες, την πληρωτέα για αυτή την υπηρεσία εισφορά, καταχωρεί ως έξοδο και ως υποχρέωση. Η υποχρέωση μειώνεται με την εισφορά που ήδη έχει πληρωθεί. Αν η ήδη πληρωμένη εισφορά υπερβαίνει την εισφορά που αναλογεί στην παρασχεθείσα υπηρεσία, το υπερβάλλον καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο.

##### **-Προγράμματα καθορισμένων παροχών**

Η λογιστική των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών είναι σύνθετη, γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να αποτιμώνται η υποχρέωση και το έξοδο και συνεπώς υπάρχει η πιθανότητα αναλογιστικών κερδών ή ζημιών. Πέραν τούτων, οι υποχρεώσεις αποτιμώνται πάνω σε μια προεξοφλητική βάση γιατί συνήθως διακανονίζονται μετά από πολλά χρόνια από τότε που οι εργαζόμενοι παρέχουν την σχετική υπηρεσία.

#### **Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους**

##### **-Προγράμματα καθορισμένων εισφορών**

Η λογιστική αντιμετώπιση είναι η ίδια με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών μετά την απασχόληση.

**-Προγράμματα καθορισμένων παροχών**

Η λογιστική τους αντιμετώπιση είναι πιο απλοποιημένη σε σχέση με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών μετά την απασχόληση. Βέβαια και εδώ όμως απαιτούνται αναλογιστικές μέθοδοι.

**-Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως**

Οι παροχές αυτές καταχωρούνται ως μία υποχρέωση και μία δαπάνη όταν και μόνον όταν η επιχείρηση δεσμεύεται να τις χορηγήσει. Όταν οι παροχές αυτές λήγουν πέραν των 12 μηνών από την ημερομηνία Ισολογισμού πρέπει να προεξοφλούνται. Στην περίπτωση μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια απόσυρση, η αποτίμηση των παροχών λήξεως της εργασιακής σχέσεως πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να δεχθούν την προσφορά.

**-Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών**

Σχετικά με την καταχώρηση και αποτίμηση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, το πρότυπο αυτό δεν καθορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις, επειδή δεν υπήρξε παγκόσμια συναίνεση για τον τρόπο αντιμετώπισης αυτών των παροχών. Απαιτούνται όμως σημειώσεις και επεξηγήσεις στο προσάρτημα.

Είναι από τα πλέον <<επικίνδυνα>> Πρότυπα! Εγκαθιστά την υποχρέωση των επιχειρήσεων να σχηματίζουν και εγγράφουν προβλέψεις για μελλοντικές υποχρεώσεις προς τους εργαζόμενούς τους. Πρώτον, για αποζημίωση προσωπικού όταν φεύγει. Μέχρι τώρα το ποσό αυτό υπολογιζόταν στο 40% της αποζημίωσης που θα έπαιρναν όσοι έφευγαν. Με τα ΔΛΠ ο ετήσιος σχηματισμός της σχετικής πρόβλεψης θα υπολογίζεται με βάση αναλογιστική μελέτη που μεταξύ άλλων θα λαμβάνει υπόψη: την πιθανή αποχώρηση από την επιχείρηση ατόμων που δεν θα έχουν φτάσει σε συντάξιμη ηλικία, την προβλεπόμενη μελλοντική τιμαριθμική αύξηση, την προβλεπόμενη αύξηση των μισθών κ.λ.π. Δεύτερον, για όλο το προσωπικό και όχι μόνο για όσους θα φύγουν στον επόμενο χρόνο (όπως γινόταν μέχρι τώρα). Τρίτον, τις υποχρεώσεις προς τα ταμεία των εργαζομένων. Με βάση αναλογιστική μελέτη.

Είναι φανερό ότι πρόκειται για <<δρακόντειο>> ΔΛΠ, που θα επιβαρύνει ιδιαίτερα τις επιχειρήσεις εντάσεως εργασίας και ακόμη περισσότερο τις τράπεζες και γενικότερα τις ΔΕΚΟ που διαθέτουν <<ευγενή>> ταμεία με μεγάλα αναλογιστικά ελλείμματα.

## Δ.Λ.Π. 20

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων. Δεν έχει όμως εφαρμογή για τα ειδικότερα προβλήματα που προκύπτουν από τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές των τιμών, για την κρατική υποστήριξη με τη μορφή πλεονεκτημάτων, όπως φορολογικές απαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, πρόσθετες αποσβέσεις και μειωμένους συντελεστές φόρου, για την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μίας επιχείρησης και για τις κρατικές επιχορηγήσεις για τη Γεωργία, που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π.41

**Κράτος**, για σκοπούς αυτού του προτύπου, είναι το Δημόσιο, οι Δημόσιες Υπηρεσίες και οι παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

**Κρατική υποστήριξη** είναι το μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις.

**Κρατική επιχορήγηση** είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μία επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της.

**Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο, ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή, με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία.

#### **Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται, όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης, και
- Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί

#### **-Κρατικές επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών**

Οι επιχορηγήσεις αυτές λογίζονται ως έσοδα στη χρήση στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής τους.

#### **-Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία**

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εφαρμόζονται στον Ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Επιχορηγήσεις που εμφανίζονται ως έσοδα επομένων χρήσεων, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως με ετήσιους συντελεστές, ανάλογους με τους συντελεστές απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία λήφθηκαν.

Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να δίδονται επιχορηγήσεις σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία με προϋπόθεση την εκπλήρωση κάποιων υποχρεώσεων εκ μέρους της επιχείρησης που λαμβάνει την επιχορήγηση. Στην περίπτωση αυτή το ποσό της επιχορήγησης λογίζεται στα έσοδα των χρήσεων που επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες αντιμετώπισης αυτών των υποχρεώσεων.

#### **-Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων**

Η υποχρέωση επιστροφής μιας κρατικής επιχορήγησης λογιστικά αντιμετωπίζεται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.

#### **Κρατική υποστήριξη**

Σε περιπτώσεις κρατικής υποστήριξης, όπως δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και παροχή εγγυήσεων, πωλήσεις που βασίζονται σε προγράμματα κρατικών προμηθειών ή δανείων με χαμηλά επιτόκια δε γίνεται λογιστικοποίηση των σχετικών ωφελειών. Τούτο συμβαίνει επειδή τα γεγονότα αυτά δεν είναι εύκολης αποτίμησης. Το μέγεθος της ωφέλειας που προκύπτει για την επιχείρηση μπορεί να είναι τέτοιο ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση του είδους, της έκτασης και της διάρκειας, της κρατικής υποστήριξης. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης χωρίς όμως να προσδιορίζεται η σχετική ωφέλεια.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

### **Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που προϋποθέτουν την εκπλήρωση όρων**

Στην τουριστική επιχείρηση Α παραχωρήθηκε από το Δημόσιο παραθαλάσσια έκταση 500 στρεμμάτων με την προϋπόθεση να δημιουργήσει χώρους αναψυχής και να χρησιμοποιεί εργαζόμενους από τη γύρω περιοχή. Οι εργασίες διαμόρφωσης υπολογίσθηκε ότι θα διαρκέσουν 3 χρόνια και το κόστος εκτιμήθηκε σε 120.000. η πραγματική αξία της έκτασης εκτιμήθηκε σε 240.000.

Με την παραχώρηση της έκτασης η επιχείρηση διενεργεί την εγγραφή:

	//
Οικόπεδα	240.000
Κρατικές επιχορηγήσεις (έσοδα επομένων χρήσεων)	240.000
	//

Αν οι δαπάνες των 120.000 πραγματοποιηθούν ως κατωτέρω:

Έτος	Δαπάνες
2002	20.000
2003	20.000
2004	<u>80.000</u>
	<u>120.000</u>

Τότε η επιχορήγηση θα μεταφερθεί στα έσοδα τα εξής:

2002	40.000	20/120x240
2003	40.000	20/120x240
2004	160.000	80/120x240

**Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων για αποσβέσιμα πάγια περιουσιακά στοιχεία και επιστροφής αυτών**

Η επιχείρηση Α έλαβε επιχορήγηση 20.000 προκειμένου να αγοράσει ένα ναυπηγείο. Το κόστος του ναυπηγείου ανήλθε σε 40.000 και η επιχείρηση δεσμεύτηκε για μια πενταετία να απασχολεί προσωπικό κατά 70% από την γύρω περιοχή. Η ωφέλιμη ζωή του ναυπηγείου ορίστηκε στα 10 έτη.

Η επιχείρηση καταχωρεί ετησίως αποσβέσεις (έξοδα) για το ναυπηγείο  $40.000 \times 10\% = 4.000$  και έσοδα (μείωση επιχορήγησης)  $20.000 \times 10\% = 2.000$  εφ' όσον υιοθετήσει τη μέθοδο της παρακολούθησης των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό εσόδων επόμενων χρήσεων. Αν καταχωρήσει την επιχορήγηση αφαιρετικώς του κόστους του ναυπηγείου. Λογίζει κατευθείαν αποσβέσεις (έξοδα)  $40.000 - 20.000 = 20.000 \times 10\% = 2.000$ .

Αν η επιχείρηση αθετήσει τους όρους και υποχρεωθεί να επιστρέψει την επιχορήγηση, τότε, αν υποτεθεί ότι βρισκόμαστε στις αρχές του τέταρτου χρόνου, που το πάγιο εμφανίζεται με αξία  $40.000 - 40.000 \times 10\% \times 3 = 28.000$  και οι επιχορηγήσεις με αξία  $20.000 - 20.000 \times 10\% \times 3 = 14.000$  θα γίνει η τακτοποίηση με την εγγραφή:

//	
Επιχορηγήσεις	14.000
Αποτελέσματα χρήσεως	6.000
Διαθέσιμα	20.000
//	

## Δ.Λ.Π. 21

### ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Το πρότυπο αυτό, όπως αρχικά εκδόθηκε, άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1985. Το πρότυπο αναθεωρήθηκε το 1993 και με την αναθεωρημένη μορφή του άρχισε ισχύον για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και ο τρόπος καταχώρησης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών.

**Εκμετάλλευση εξωτερικού:** είναι θυγατρική ή συγγενής εταιρία ή μία κοινοπραξία που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή πραγματοποιούνται σε χώρα διαφορετική από τη χώρα της επιχείρησης αυτής.

**Οικονομική μονάδα εξωτερικού** είναι μία εκμετάλλευση εξωτερικού, της οποίας οι δραστηριότητες δεν αποτελούν ξεχωριστό μέρος εκείνων της εξεταζόμενης επιχείρησης.

**Τηρούμενο νόμισμα** είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

**Ξένο νόμισμα** είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα μιας επιχείρησης.

**Τιμή συναλλάγματος** (ισοτιμία) είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

**Συναλλαγματική διαφορά** είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή με διαφορετικές ισοτιμίες του ίδιου αριθμού μονάδων ενός ξένου νομίσματος στο τηρούμενο νόμισμα.

**Τιμή κλεισίματος** είναι η τιμή ημέρας του συναλλάγματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

#### Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα

Τέτοιες συναλλαγές είναι:

- Αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή καθορίζεται σε ξένο νόμισμα
- Λήψη ή παροχή δανείων που πρέπει να εξοφληθούν σε ξένο νόμισμα
- Απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων με οποιοδήποτε άλλο τρόπο ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων που είναι εκφρασμένες σε ξένο νόμισμα

**Αρχική καταχώρηση**

Η αρχική καταχώρηση μίας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

**Παρουσίαση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα σε μεταγενέστερους Ισολογισμούς Βασική Μέθοδος**

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων της επιχείρησης σε διαφορετικές τιμές από εκείνες στις οποίες είχαν αρχικά καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή είχαν εμφανιστεί σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να λογίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα της χρήσεως στην οποία προκύπτουν. Όταν όμως οι συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν από ένα νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος μιας καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού, τότε καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια μέχρι τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, οπότε μετά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Εναλλακτική Μέθοδος**

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μία σοβαρή υποτίμηση του νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχουν πρακτικά μέσα αντιστάθμισης των κινδύνων, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον αυτή η αξία δεν υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

**Παράδειγμα μείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, ενώ τέτοια μείωση δε γίνεται στις οικονομικές καταστάσεις της ξένης εκμετάλλευσης.**

Η ελληνική εταιρεία Α (τηρεί τα βιβλία της σε €), έχει μια εκμετάλλευση εξωτερικού στην Μάλτα η οποία λειτουργεί ως αναπόσπαστο τμήμα της. Την 01/09/2002 αγοράσθηκαν από την εκμετάλλευση αυτή, εμπορεύματα αξίας 7.500.000 λιρών Μάλτας και έστω ότι η ισοτιμία λίρας Μάλτας προς Ευρώ την ημερομηνία αυτή ήταν 7,5/1. Αν υποθεθεί ότι την 31/12/2002 η ρευστοποιήσιμη αξία του αποθέματος είναι 8.000.000 λίρες Μάλτας και η σχέση λίρας Μάλτας προς Ευρώ είναι 8,5/1, τότε ο Ισολογισμός της εταιρείας εξωτερικού η αξία του αποθέματος δεν θα αναπροσαρμοσθεί, όμως στον Ισολογισμό της Α η αξία του αποθέματος πρέπει να αναπροσαρμοσθεί στη ρευστοποιήσιμη αξία η οποία είναι μικρότερη της τιμής κτήσης. Δηλαδή:

Λογιστική αξία αποθέματος		
01/09/2002	7.500.000 λίρες / 7,5 =	1.000.000€
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία		
31/12/2002	8.000.000 λίρες / 8,5 =	<u>941.176€</u>
	Διαφορά	<u>58.824€</u>

Συνεπώς μια ζημιά από 58.824€ πρέπει να καταχωρηθεί με την εγγραφή:

31/12/2002

Αποτελέσματα χρήσεως  
(Ζημιές μείωσης αξίας)



αποθέματος)	58.824
Αποθέματα	58.824

//

Αν υποτεθεί ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία την 31/12/2002 είναι 6.500.000 λίρες Μάλτας και η ισοτιμία λίρας Μάλτας / Ευρώ την 31/12/2002 είναι 6 λίρες / 1 Ευρώ, τότε υπάρχει υποτίμηση στον Ισολογισμό της εταιρείας εξωτερικού από 1.000.000 λίρες Μάλτας η οποία κατά την ενσωμάτωση της εκμετάλλευσης στον Ισολογισμό της Α αντιλογίζεται αφού η ρευστοποιήσιμη αξία του αποθέματος σε Ευρώ είναι μεγαλύτερη της τιμής κτήσεως. Δηλαδή:

Λογιστική αξία αποθέματος 01/09/2002	7.500.000 λίρες / 7,5 = 1.000.000€
Ρευστοποιήσιμη αξία αποθέματος 31/12/2002	6.500.000 λίρες / 6,0 = 1.083.333€

### Οικονομικές μονάδες εξωτερικού

Οι εκμεταλλεύσεις αυτές λειτουργούν αυτόνομα. Οι ενδείξεις που συνιστούν ότι μία εκμετάλλευση συγκροτεί οικονομική μονάδα εξωτερικού αποτελούν τα παρακάτω στοιχεία:

- Οι δραστηριότητες της γίνονται με μεγάλο βαθμό αυτονομίας
- Οι συναλλαγές με την εξεταζόμενη επιχείρηση δεν αποτελούν μεγάλο μέρος των συνολικών δραστηριοτήτων της
- Οι δραστηριότητες της χρηματοδοτούνται κυρίως από δικές της εργασίες
- Οι πωλήσεις της γίνονται κυρίως σε διαφορετικά νομίσματα από αυτό της εξεταζόμενης επιχείρησης
- Οι καθημερινές της δραστηριότητες δεν επηρεάζονται άμεσα από τις δραστηριότητες και τις ταμιακές ροές της εξεταζόμενης επιχείρησης

Οι οικονομικές καταστάσεις τέτοιων εκμεταλλεύσεων για να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις της εξεταζόμενης επιχείρησης, μετατρέπονται ως εξής:

Νομισματικά και μη περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος

Τα έσοδα και τα έξοδα μετατρέπονται με τις τιμές συναλλάγματος κατά τις ημέρες των συναλλαγών

Όλες οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές εντάσσονται στα ίδια κεφάλαια μέχρι την διάθεση της επένδυσης.

### Προσδιορισμός Τηρούμενου νομίσματος (Νομίσματος Αποτίμησης)

Συνήθως οι επιχειρήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων χρησιμοποιούν το νόμισμα της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένες και συνεπώς, όλα τα άλλα νομίσματα ορίζονται ως ξένα. Το τηρούμενο από την επιχείρηση νόμισμα, πρέπει να παρέχει πληροφορίες οι οποίες αντανακλούν την ουσία των γεγονότων της επιχείρησης. Το νόμισμα το οποίο επιλέγει ως νόμισμα αποτίμησης δεν πρέπει να μεταβάλλεται εκτός και αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στις προϋποθέσεις που οδήγησαν στην επιλογή αυτού του νομίσματος.

Όταν το τηρούμενο νόμισμα είναι διαφορετικό από το νόμισμα που εδρεύει η επιχείρηση γνωστοποιείται ο λόγος της διαφοροποίησης.



## Δ.Λ.Π. 22

### ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Το Δ.Λ.Π. 22 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση της ενοποίησης των επιχειρήσεων, τόσο με τη μέθοδο της αγοράς όσο και με τη σπάνια περίπτωση της συνένωσης δικαιωμάτων, όπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί αγοραστής.

**Ενοποίηση επιχειρήσεων** είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης σε μία άλλη, ή ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης.

**Αγορά (απόκτηση)** είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία μία από τις επιχειρήσεις ή αγοράστρια αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης της αγοραζόμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση μετοχών ή μεριδίων.

**Συνένωση δικαιωμάτων** είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μία συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών, που σχετίζονται μ' αυτή τη συγκρότηση, ούτως ώστε καθένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής

**Έλεγχος** είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, έτσι ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες.

**Μητρική** είναι η επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές επιχειρήσεις.

**Θυγατρική** είναι η επιχείρηση που ελέγχεται άμεσα από μία ή περισσότερες θυγατρικές.

**Δικαιώματα μειοψηφίας** είναι το μέρος της καθαρής περιουσίας και των καθαρών κερδών των θυγατρικών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, το οποίο αναλογεί στους εκτός ομίλου μετόχους ή εταίρους των επιχειρήσεων αυτών.

**Ημερομηνία αγοράς** είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.

**Ενοποίηση με αγορά**

Σε μία αγορά επιχειρήσεων προσδιορίζεται ο αγοραστής, αν συμβαίνει κάτι από τα παρακάτω:

Μία επιχείρηση αγοράζει το 50% συν των δικαιωμάτων μιας άλλης επιχείρησης.

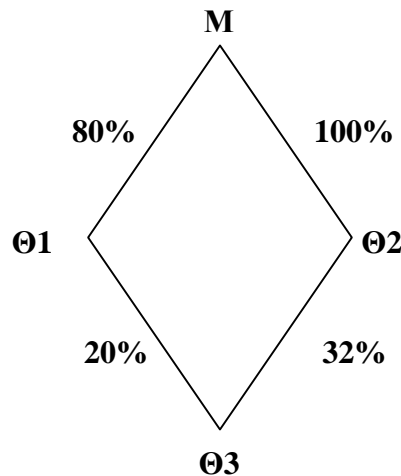
Μία επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των οργάνων διοίκησης μίας άλλης επιχείρησης έστω και αν η συμμετοχή της στο κεφάλαιο της επιχείρησης είναι μικρότερη από το 50% συν μία μετοχή του κεφαλαίου αυτού.

Μία επιχείρηση έχει τη δυνατότητα πλειοψηφίας των συνελεύσεων των μετοχών μιας άλλης επιχείρησης έστω και αν η συμμετοχή της στο κεφάλαιο της άλλης επιχείρησης είναι κάτω από το 50%.

Μία επιχείρηση εξασφαλίζει σε συμφωνία με άλλους τον έλεγχο του 50% συν των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

**Παράδειγμα που απεικονίζει μία επιχείρηση που είναι θυγατρική αν και η μητρική δεν κατέχει την πλειοψηφία των μετοχών της**



Η Μ κατέχει το 80% της Θ1 και το 100% της Θ2, οπότε οι Θ1 και Θ2 είναι θυγατρικές της. Η Θ2 κατέχει το 32% της Θ3. Ομοίως η Θ1 κατέχει το 20% της Θ3. Η συμμετοχή (έμμεση) της Μ στη Θ3 ανέρχεται σε  $80\% \times 20\% + 100\% \times 32\% = 16\% + 32\% = 48\%$  δηλ. κάτω του 50%. Όμως η Μ ελέγχει την Θ3 επειδή ελέγχει την Θ1 και Θ2 οι οποίες κατά 52% συνολικά ελέγχουν την Θ3.

#### Λογιστική ενοποίηση με τη μέθοδο της αγοράς

Η λογιστική αντιμετώπιση μιας αγοράς επιχείρησης είναι ίδια με την αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς χρησιμοποιεί το κόστος ως βάση της αγοράς.

Τα σημαντικά χαρακτηριστικά της μεθόδου αυτής είναι:

- Όλα τα κονδύλια των Ισολογισμών των θυγατρικών εταιρειών ενσωματώνονται στα αντίστοιχα κονδύλια του Ισολογισμού της μητρικής.

- Οι αμοιβαίες απαιτήσεις και υποχρεώσεις μεταξύ των εταιρειών του ομίλου συμψηφίζονται και εξαλείφονται.
- Τα έσοδα-έξοδα και κέρδη-ζημιές από συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών του ομίλου συμψηφίζονται και απαλείφονται.

Σκοπός των παραπάνω συμψηφισμών και απαλείψεων είναι η απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως και των πραγματικών πωλήσεων και οικονομικών αποτελεσμάτων των εταιρειών του ομίλου σαν να ήταν μία επιχείρηση.

**Κόστος αγοράς** είναι το ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε από την αγοράστρια για την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά.

### **Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις**

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτώνται και καταχωρούνται, πρέπει να είναι εκείνα της αγοραζόμενης επιχείρησης, τα οποία υπήρχαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης καθώς και οι υποχρεώσεις εκείνες οι οποίες δεν ήταν υποχρεώσεις της αγοραζόμενης κατά την ημερομηνία αυτή και τις οποίες η αγοράστρια καταχωρεί ως πρόβλεψη.

### **Κατανομή του κόστους αγοράς**

#### **Βασική Μέθοδος**

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που καταχωρούνται, αποτιμώνται:

- Κατά την έκταση που αποκτήθηκαν από την αγοράστρια στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξεως ανταλλαγής
- Κατά την έκταση που αναλογεί στην μειωηφία στην πριν την αγορά λογιστική τους αξία

#### **Εναλλακτική Μέθοδος**

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία αγοράστριας και μειωηφίας, αποτιμώνται σε πραγματικές τιμές κατά την ημερομηνία αγοράς.

### **Υπεραξία που προκύπτει κατά την αγορά**

#### **Θετική υπεραξία**

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την αγορά ή συγχώνευση ολόκληρης της οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με την διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος της αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων. Η υπεραξία αυτή αποσβένεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της. Για την απόσβεση πρέπει να υιοθετείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, η απόσβεση για κάθε περίοδο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

**Παράδειγμα που εμφανίζει την υπεραξία κατά την σταδιακή απόκτηση μιας συμμετοχής σε θυγατρική (υπολογισμός υπεραξίας)**

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

Η εταιρεία Α απέκτησε δικαίωμα συμμετοχής στην Β σε τρία στάδια ως εξής:

30/06/2001	10% των συνολικών μετοχών της Β έναντι 1.000. Πραγματική αξία Β την ημερομηνία αγοράς 8.000.
30/05/2002	50% των κυκλοφορουσών μετοχών της Β έναντι 6.000. Πραγματική αξία Β την ημερομηνία αγοράς 10.000. Αποκτηθέν ποσοστό $(100\% - 10\%) = 90\% \times 50\% = 45\%$ .
10/01/2003	20% των κυκλοφορουσών μετοχών της Β έναντι 1.500. Πραγματική αξία Β την ημερομηνία αγοράς 11.000. Αποκτηθέν ποσοστό $(100\% - 55\%) = 45\% \times 20\% = 9\%$ .

Κατά την πρώτη αγορά, επειδή με το ποσοστό 10% δεν υπάρχει σχέση ούτε συγγενούς ούτε θυγατρικής, ουδέν ποσό υπεραξίας καταχωρείται.

Με την δεύτερη αγορά, η Β καθίσταται θυγατρική της Α αφού το συνολικό ποσοστό ανέρχεται σε  $10\% + 45\% = 55\%$ . Συνεπώς πρέπει να αναγνωρισθεί και καταχωρηθεί υπεραξία αναδρομικά, προσδιοριζόμενη ως εξής:

Πραγματική αξία Β κατά την πρώτη αγορά	8.000	
Ποσοστό Α $8.000 \times 10\%$	800	
Καταβληθέν τίμημα	<u>1.000</u>	
Υπεραξία	<u>200</u>	200
Πραγματική αξία Β κατά την δεύτερη αγορά	10.000	
Ποσοστό Α $10.000 \times 45\%$	4.500	
Καταβληθέν τίμημα	<u>6.000</u>	
Υπεραξία	<u>1.500</u>	1.500
Πραγματική αξία Β κατά την τρίτη αγορά	11.000	
Ποσοστό Α $11.000 \times 9\%$	990	
Καταβληθέν τίμημα	<u>1.500</u>	
Υπεραξία	<u>510</u>	<u>510</u>
Συνολική υπεραξία αγοράς (ποσοστό 64%)		2.210
Μείον: απόσβεση υπεραξίας χρήσεως 2002 ( $200 + 1.500 = 1.700 \times 5\% \times 7/12$ )		<u>50</u>
Υπόλοιπο υπεραξίας 10/01/2003		<u>2.160</u>

### Αρνητική Υπεραξία

Οποιαδήποτε επιπλέον διαφορά κατά την ημερομηνία της συναλλαγής από το δικαίωμα του αγοραστή στις πραγματικές αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, πάνω από το κόστος της απόκτησης, πρέπει να καταχωρείται ως αρνητική υπεραξία.

Η αρνητική υπεραξία πρέπει να παρουσιάζεται ως μία έκπτωση από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις στην ίδια ταξινόμηση στον Ισολογισμό, ως υπεραξία.

### Μεταγενέστερη καταχώρηση ή μεταβολές στην αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, αλλά δεν καταχωρήθηκαν με την αγορά, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια καταχώρησης, καταχωρούνται μεταγενέστερα αμέσως, όταν πληρούν τα κριτήρια. Επίσης αν μετά

την αγορά γίνονται γνωστά πρόσθετα στοιχεία που βοηθούν στην εκτίμηση της αξίας τους κατά την αγορά τότε τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που καταχωρήθηκαν πρέπει να αναπροσαρμόζονται. Τέτοιες αναπροσαρμογές αντιμετωπίζονται λογιστικά ως αν είχαν γίνει κατά την ημερομηνία της αγοράς, δηλ. θα πρέπει να γίνει διόρθωση των πραγματικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και της υπεραξίας, καθώς και των αποσβέσεων από την ημερομηνία της αγοράς.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Α αγόρασε την 30/07/2001 την επιχείρηση Β.

Αποτέλεσμα αυτής της αγοράς είναι η καταχώρηση από την Α υπεραξίας 2.000 και αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων της Β 39.000. Η υπεραξία αποφασίσθηκε να αποσβεσθεί σε 20 χρόνια, η δε ωφέλιμη ζωή των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων προσδιορίσθηκε σε 8 χρόνια. Συνεπώς, οι αποσβέσεις της υπεραξίας για την χρήση 2001 ανήλθαν σε  $2.000/20 \times 5/12 = 42$ , οι δε αποσβέσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ανήλθαν σε  $39.000/8 \times 5/2 = 2.031$ .

Κατά την διάρκεια της χρήσεως 2002, η Α έκανε λεπτομερή μελέτη αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της Β από την οποία προέκυψε ότι 1.000 θα έπρεπε να αυξήσουν την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αγοράς. Επειδή η αναπροσαρμογή γίνεται εντός της επομένης από την αγορά λογιστικής περιόδου, η επιχείρηση Α πρέπει να κάνει τις εξής προσαρμογές:

Να μειώσει την αξία της υπεραξίας κατά 1.000 με αντίστοιχη αύξηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων:

Περιουσιακά στοιχεία Β	1.000
Υπεραξία αγοράς	1.000

Να διορθώσει τις αποσβέσεις της υπεραξίας για την χρήση 2001:

Αποσβεσθείσα υπεραξία Β	21
Αποτελέσματα χρήσεως (2.000 – 1.000) / 20 x 5 / 12 = 21	21

Να διορθώσει τις αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων της Β για την χρήση 2001:

Αποτελέσματα χρήσεως	52
Αποσβεσθέντα περιουσιακά Στοιχεία Β	52
1.000 / 8 x 5 / 12 = 52	

Η συνολική ζημιά της χρήσεως 2002 που προέρχεται από τη χρήση 2001 λόγω της αναπροσαρμογής είναι  $52 - 21 = 31$  και γνωστοποιείται.

### **Συνένωση Δικαιωμάτων-Λογιστική για τις συνενώσεις δικαιωμάτων**

Με τη μέθοδο της συνένωσης δικαιωμάτων συνεχίζεται η αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και ωφελειών που υπήρχαν πριν την ενοποίηση των επιχειρήσεων. Αυτό γίνεται συνήθως με μία ισοδύναμη ανταλλαγή κοινών μετά από ψήφο μετοχών μεταξύ των ενοποιημένων επιχειρήσεων. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου συνένωσης δικαιωμάτων, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιημένων επιχειρήσεων για τη χρήση, στην οποία πραγματοποιείται η ενοποίηση, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ενοποιημένων επιχειρήσεων ως, αν είχαν ενοποιηθεί από την αρχή της πρώτης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Οι δαπάνες που σχετίζονται με τη συνένωση δικαιωμάτων πρέπει να λογίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

### **Κριτήρια διαχωρισμού μιας ενοποίησης ως αγοράς ή συνένωσης δικαιωμάτων**

Συνήθως μία ενοποίηση αντιμετωπίζεται ως αγορά, αφού μπορεί να εντοπισθεί η επιχείρηση εκείνη ή οι μέτοχοι της που αποκτούν τον έλεγχο πάνω σε μία άλλη επιχείρηση. Υπάρχουν όμως και σπάνιες περιπτώσεις που μία ενοποίηση αφορά συνένωση δικαιωμάτων και ακόμα πιο σπάνιες περιπτώσεις που είναι δύσκολο να διαπιστωθεί αν μια ενοποίηση είναι αγορά ή συνένωση δικαιωμάτων. Στις περιπτώσεις αυτές, η ταξινόμηση μιας ενοποίησης, πρέπει να βασίζεται πάνω σε μια συνολική εκτίμηση όλων των σχετικών γεγονότων και καταστάσεων της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Το ΔΛΠ 22 δεν αναγνωρίζει την απορρόφηση αλλά μόνο την εξαγορά. Στην περίπτωση αυτή, δεν αθροίζονται λογιστικά τα στοιχεία των δύο εταιρειών, αλλά η εταιρεία που εξαγοράζει εμφανίζει στον ισολογισμό της ένα ποσό ως δαπάνη για επένδυση. Από την άλλη, όλες οι θυγατρικές των εταιρειών μπαίνουν στον ενοποιημένο λογαριασμό. Εξαιρούνται μόνο οι θυγατρικές που μπαίνουν σε διαδικασία εκκαθάρισης. Με αυτό τον τρόπο σταματούν τα <<παιχνίδια>> με την απορρόφηση εταιρειών και την επιλεκτική ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων των θυγατρικών στις ενοποιημένες καταστάσεις.



## Δ.Λ.Π. 23

### ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους. Τι εννοούμε όμως όταν λέμε κόστος δανεισμού; Κόστος δανεισμού λοιπόν είναι οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για τη λήξη δανείων.

Το κόστος αυτό μπορεί να περιλαμβάνει:

- Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων καθώς και τόκους βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων.
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.

**Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο** είναι εκείνο που χρειάζεται μία χρονική περίοδο προετοιμασίας για την απόκτηση της κατά προορισμό χρήσης του (π.χ. αποθέματα, ενσώματα πάγια, επενδύσεις σε ακίνητα, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος)

#### Λογιστική του δανειακού κόστους

##### Βασική Μέθοδος

Κατά την βασική μέθοδο το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

##### Εναλλακτική Μέθοδος

Κατά την εναλλακτική μέθοδο το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών, ακόμα και αν η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Όποια από τις δύο παραπάνω μεθόδους επιλεγεί, η μέθοδος αυτή πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σ' όλες τις δανειακές δαπάνες που αφορούν μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Το κόστος δανεισμού, που κατά την εναλλακτική μέθοδο βαρύνει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου, είναι εκείνο το κόστος που η επιχείρηση θα είχε αποφύγει αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Όταν ληφθεί ειδικό δάνειο για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, το κόστος δανεισμού που βαρύνει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσεως, μειωμένη με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση των δανείων.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Όταν τα επενδύόμενα στο περιουσιακό στοιχείο κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό, το κοστολογούμενο δανειακό κόστος προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης, που εξευρίσκεται με βάση το μέσο σταθμικό όρο του κόστους δανεισμού.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup>

Έστω ότι για τις γενικότερες ανάγκες της, η επιχείρηση έχει συνάψει τα ακόλουθα δάνεια:

-Βραχυπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια σε ανοικτό λογαριασμό	1.000.000(επιτόκιο 8%)
-Ενυπόθηκο μακροπρόθεσμο δάνειο	2.000.000(επιτόκιο 6%)
-Ομολογιακό δάνειο	5.000.000(επιτόκιο 7%)

Το μέσο επιτόκιο δανεισμού προκύπτει ως εξής:  
$$\frac{[1.000.000 \times 8\%] + [2.000.000 \times 6\%] + [5.000.000 \times 7\%]}{1.000.000 + 2.000.000 + 5.000.000} = 7\%$$

Ας υποθέσουμε τώρα ότι στην κλειόμενη χρήση η επιχείρηση πραγματοποίησε επένδυση συνολικού ποσού 5.000.000 που εκταμιεύθηκε χρονικά ως εξής:

Τον Ιανουάριο 800.000, τον Απρίλιο 2.000.000, τον Οκτώβριο 1.000.000 και τον Δεκέμβριο 1.200.000

Οι δανειακοί τόκοι που θα βαρύνουν την επένδυση υπολογίζονται ως εξής:

800.000x12/12 (1/1 – 31/12, μήνες 12) =	800.000
2.000.000x9/12 (1/4 – 31/12, μήνες 9) =	1.500.000
1.000.000x3/12 (1/10 – 31/12, μήνες 3) =	250.000
1.200.000x1/12 (1/12 – 31/12, μήνες 1) =	100.000
	<b>2.650.000</b>

Δανειακός τόκος που πρέπει να βαρύνει την επένδυση:

$$2.650.000 \times 7\% = 185.500$$

Επισημαίνεται ότι ο δανειακός τόκος που επιρρίπτεται στα πάγια δεν μπορεί να υπερβεί την δαπάνη των τόκων των δανείων που βαρύνει τη χρήση.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2<sup>ο</sup>

Την 1/1/2001 η ξενοδοχειακή επιχείρηση ΑΣΤΗΡ συνήψε με την τεχνική εταιρεία ΑΤΛΑΣ σύμβαση κατασκευής ενός ξενοδοχείου στην Κάρπαθο επί ιδιόκτητου οικοπέδου της συνολικού κόστους 60.000.000. Η ΑΣΤΗΡ κατέβαλε στην ΑΤΛΑΣ τα ακόλουθα ποσά:

	Καταβληθέντα ποσά	Περίοδος επένδυσης	Ισοδύναμα ποσά χρεών
1/1/2001	6.000.000	24/12	12.000.000
30/6/2001	10.000.000	18/12	15.000.000
30/9/2001	11.000.000	15/12	13.750.000
1/1/2002	12.000.000	15/12	12.000.000
20/6/2002	8.000.000	6/12	4.000.000
31/12/2002	13.000.000		
	<b>60.000.000</b>		<b>56.750.000</b>

Το ξενοδοχείο αποπερατώθηκε την 31/12/2002.

Η ΑΣΤΗΡ, στην κατασκευαστική περίοδο, είχε τα ακόλουθα δάνεια:

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- Δάνειο ποσού 30.000.000 που έλαβε από την Τράπεζα Πειραιώς για την ανέγερση του ξενοδοχείου. Η διάρκεια του δανείου ορίστηκε διετής (1/1/2001 έως 31/12/2002), το ετήσιο επιτόκιο 10%.Κεφάλαιο και τόκοι είναι εξοφλητέα την 31/12/2002.
- Ενυπόθηκο δάνειο 20.000.000,που έλαβε την 1/1/2000 από την Τράπεζα Χίου, πενταετούς διάρκειας (1/1/2000 έως 31/12/2004).Οι τόκοι, υπολογιζόμενοι με ετήσιο επιτόκιο 8%,είναι πληρωτέοι στο τέλος κάθε έτους και το κεφάλαιο του δανείου είναι εξοφλητέο εφάπαξ στο τέλος της διάρκειας του, δηλ. την 31/12/2004.
- Τετραετές δάνειο που έλαβε την 1/1/2001 από τον έμπορο Ψ ποσού 15.000.000,με ετήσιο τόκο 12% πληρωτέο την 31/12 κάθε έτους.

Κατά το πρότυπο είναι δυνατόν να κοστολογηθούν οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου 56.750.000 που ανέρχονται σε 8.897.425,υπολογιζόμενοι ως εξής:

### Ειδικός δανεισμός

Οι τόκοι του ειδικού δανείου που λήφθηκε για την ανέγερση του ξενοδοχείου είναι άμεσα επιρριπτέοι στο κόστος και υπολογίζονται ως εξής:

-Τόκοι 2001:  $30.000.000 \times 10\% = 3.000.000$

-Τόκοι 2002:  $33.000.000 \times 10\% = 3.300.000$   
6.300.000

### Γενικός δανεισμός

Το υπόλοιπο επενδυμένο κεφάλαιο ανέρχεται σε 26.750.000

Δηλ.  $(56.750.000 - 30.000.000)$  και οι τόκοι του υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο δανεισμού, υπολογιζόμενοι ως εξής:

Δάνειο		Τόκοι
20.000.000	8%	1.600.000
15.000.000	12%	1.800.000
35.000.000		3.400.000

	31/12/2001	31/12/2000
Δάνεια χορηγηθέντα σε Σ	500.000.000	470.000.000
Καταθέσεις από Σ σε Γ	110.000.000	45.000.000
Εγγυήσεις δοθείσες σε Σ	40.000.000	0

Μέσο σταθμικό  
ετήσιο επιτόκιο:  
 $\frac{3.400.000}{35.000.000} =$   
9,71%

Κοστολογούμενοι τόκοι:

$26.750.000 \times 9,71\% = 2.597.425$

### Σύνολο κοστολογούμενων τόκων

$6.300.000 + 2.597.425 = 8.897.425$

Οι υπόλοιποι τόκοι δανείων που δεν κοστολογούνται 802.579  $(3.400.000 - 2.597.425)$  βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

## Δ.Λ.Π. 24

### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Το πρότυπο αυτό αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1986.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την γνωστοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Ως τέτοιες συναλλαγές νοούνται οι συναλλαγές των:

- Συγγενών εταιρειών
- Στελεχών της επιχείρησης και των μελών των οικογενειών τους
- Ιδιωτών και των μελών των οικογενειών τους που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία δικαιώματα παρέχουν στα ανωτέρω πρόσωπα ουσιώδη επιρροή πάνω στην επιχείρηση.

**Συνδεδεμένα μέρη** είναι δύο μέρη που το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο, κατά τη λήψη των οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων.

**Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών** είναι μία μεταφορά πόρων ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

**Έλεγχος** είναι η κυριότητα άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερων από το μισό των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης, βάσει καταστατικού της διοίκησης της επιχείρησης.

**Ουσιώδη επιρροή** είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης.

Δεν θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη τα ακόλουθα:

- Δύο εταιρείες επειδή έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο
- Οι χρηματοδότες, οι εμπορικές ενώσεις, οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και οι κρατικές επιχειρήσεις, κατά τη διαδικασία των συναλλαγών τους με την επιχείρηση
- Ένας απλός πελάτης, προμηθευτής, εκπρόσωπος ή γενικός πράκτορας, με τον οποίο η επιχείρηση διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

#### Παράδειγμα γνωστοποίησης συναλλαγών συνδεδεμένων μερών

Η Τράπεζα Τ έχει προβεί σε συναλλαγές με την κατά 25% συγγενή εταιρεία Σ. Τα υπόλοιπα των συναλλαγών αυτών στους Ισολογισμούς της 31/12/2001 και 31/12/2000 έχουν ως εξής:

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα αποτελέσματα χρήσης από τις συναλλαγές με την συγγενή εταιρεία Σ για τις χρήσεις 2001 και 2000 διαμορφώνονται ως εξής:

	2001	2000
Τόκοι πιστωτικοί(έσοδα)	35.000.000	35.200.000
Τόκοι χρεωστικοί(έξοδα)	3.300.000	1.800.000
Προμήθειες ληφθείσες(έσοδα)	200.000	220.000

## **Δ.Λ.Π. 25**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ**

Το πρότυπο αυτό εκδόθηκε το 1985 και αναμορφώθηκε το 1991. Το πρότυπο αυτό κάλυπτε την καταχώρηση και αποτίμηση των επενδύσεων σε ομολογίες και μετοχές, καθώς και τις επενδύσεις σε έδαφος και κτίρια και σ' άλλα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται ως επενδύσεις. Επειδή τα σχετικά θέματα καλύπτονται από μεταγενέστερα πρότυπα (Δ.Λ.Π. 38,39 και 40), η IASC απέσυρε το πρότυπο αυτό για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001.

## Δ.Λ.Π. 26

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 26 αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1988

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης. Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου ένα Πρόγραμμα Παροχών θεωρείται μία μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα και η οποία μονάδα παρουσιάζει δικές της οικονομικές εκθέσεις.

**Προγράμματα παροχών αποχώρησης** είναι συμφωνίες με βάση τις οποίες μία επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας, εφ' όσον οι παροχές αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν με βάση τους όρους ενός εγγράφου.

**Προγράμματα καθορισμένων εισφορών** είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης, προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σ' ένα ασφαλιστικό κεφάλαιο μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτού του κεφαλαίου.

**Προγράμματα καθορισμένων παροχών** είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης προσδιορίζονται απ' ένα μαθηματικό τύπο, στηριζόμενο συνήθως στις αποδοχές των εργαζομένων.

**Σχηματισμός κεφαλαίου** είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σ' ένα Λογαριασμό ή Ταμείο, ξεχωριστό από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση μελλοντικών υποχρεώσεων καταβολής παροχών αποχώρησης.

**Συμμετέχοντες** είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης και άλλοι που έχουν δικαίωμα στις παροχές.

**Καθαρή περιουσία διαθέσιμη για παροχές** είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος μείον τις υποχρεώσεις.

**Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης** είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών αποχώρησης στους υπάρχοντες και πρώην εργαζόμενους.

**Κατοχυρωμένες παροχές** είναι παροχές, τα δικαιώματα στις οποίες, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

### **Εκθέσεις Γνωστοποίησης**

#### **Πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών**

Η έκθεση γνωστοποίησης για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, πρέπει να περιλαμβάνει μία κατάσταση της καθαρής περιουσίας και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησεως.

#### **Προγράμματα καθορισμένων παροχών**

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει:

- a) Είτε μία κατάσταση που να δείχνει την καθαρή περιουσία που είναι διαθέσιμη για παροχές, το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα
- b) Είτε μία κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές μαζί με, ή σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης ή παραπομπή γι' αυτήν την πληροφόρηση



## Δ.Λ.Π. 27

### ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1990.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής, καθώς, και η απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

**Έλεγχος** είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, έτσι ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

**Θυγατρική** είναι μία επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση.

**Μητρική** είναι η επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

**Όμιλος** είναι μία μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

**Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου.

**Δικαιώματα μειοψηφίας** είναι το μέρος της καθαρής περιουσίας και των καθαρών κερδών των θυγατρικών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, το οποίο αναλογεί στους εκτός ομίλου μετόχους ή εταίρους των επιχειρήσεων αυτών.

#### **Παρουσίαση Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων**

Μία μητρική πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση που μία μητρική, είναι θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολό της απ' άλλη μητρική, τότε αυτή δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, Ως σχεδόν πλήρως κατεχόμενη, θεωρείται μία εταιρεία της οποίας οι μετοχές με δικαίωμα ψήφου κατέχονται σε ποσοστό 90% ή περισσότερο απ' άλλη εταιρεία.

#### **Περιεχόμενο των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων**

##### **Εταιρείες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση**

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές:

- Ø Εταιρείες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός

- Ø Εταιρείες που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητα της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική

### Εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχονται από τη μητρική και περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι εκείνες για τις οποίες ισχύει:

- Έλεγχος, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών του 50% και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου
- Δικαίωμα ελέγχου του 50% και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου
- Δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου
- Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου

### Απεικόνιση επενδύσεων σε θυγατρικές στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής

Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, επενδύσεις σε θυγατρικές απεικονίζονται:

- Είτε στο κόστος
- Είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Είτε ως διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία, δηλαδή στην πραγματική αξία τους

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Παράδειγμα υπολογισμού των δικαιωμάτων μειοψηφίας σε περίπτωση που μετοχές της μητρικής ή μιας θυγατρικής που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση κατέχονται από μία άλλη θυγατρική που και αυτή περιλαμβάνεται στην ενοποίηση

Εταιρίες	Καθαρά Κέρδη	Ποσοστά συμμετοχής
A	100.000	A 70% $\frac{B}{\longrightarrow}$
B	40.000	B 60% $\frac{\Gamma}{\longrightarrow}$
Γ	30.000	Γ 20% $\frac{A}{\longrightarrow}$

Τέτοιου είδους περιπτώσεις δεν σχολιάζονται από το Δ.Λ.Π 27.

Το θέμα είναι περίπλοκο, διότι δεν υπάρχει αρχή ενοποίησης αφού τα κέρδη μεταφέρονται από μία εταιρεία στην άλλη και επιστρέφουν πάλι λόγω των αμοιβαίων συμμετοχών. Η λύση είναι αλγεβρική και προκύπτει από το σύστημα τριών εξισώσεων με τρεις αγνώστους.

$$A = 100.000 + 0,7 B$$

$$B = 40.000 + 0,6 \Gamma$$

$$\Gamma = 30.000 + 0,2 A$$

Λύνοντας ως προς A έχουμε :

$$A = 100.000 + 0,7 \{ 40.000 + 0,6 ( 30.000 + 0,2 ) \} = 100.000 + 28.000 + 12.600 + 0,084 A = 140.600 + 0,084 A \quad A - 0,084 A = 140.600 \quad A = 153.494$$



## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το ποσό των 153.494 είναι το κέρδος σε βάση ενοποιήσεως.

Συνεπώς η Α δικαιούται  $153.494 * 80\% = 122.795$  (  $80\% = 100\% - 20\% \Gamma$  )

Τα Δικαιώματα μειοψηφίας ανέρχονται σε  $170.000 - 122.795 = 47.205$  και επαληθεύονται ως εξής:

$\Gamma = 30.000 + 0,2 * 153.494 = 60.699$ , εκ των οποίων η μειοψηφία δικαιούται  $60.699 * 40\% = 24.280$ , (  $40\% = 100\% - 60\% \text{B}$  ).

$\text{B} = 40.000 + 0,6 * 60.699 = 76.419$ , εκ των οποίων η μειοψηφία δικαιούται  $76.419 * 30\% = 22.925$ , (  $30\% = 100 - 70\% \text{A}$  ).

Συνεπώς  $100.000 + 40.000 + 30.000 = 170.000 - ( 22.925 + 24.280 ) = 122.795$ .

## Δ.Λ.Π. 28

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

**Συγγενής** είναι η επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή.

**Ουσιώδης επιρροή** θεωρείται το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς να ασκείται έλεγχος σ' αυτές τις πολιτικές. Ουσιώδη επιρροή τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, το 20% τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφων.

**Έλεγχος** είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση πρέπει να απεικονίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός εάν η επένδυση αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά για τη διάθεσή της στο άμεσο μέλλον, οπότε απεικονίζεται με την μέθοδο του κόστους κτήσης.

Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, η επένδυση σε συγγενή απεικονίζεται:

Όταν ο επενδυτής εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με όποια μέθοδο (καθαρής θέσης ή κόστους) χρησιμοποιεί κατά την κατάρτιση των καταστάσεων αυτών

Όταν ο επενδυτής δεν εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με όποια από τις δύο μεθόδους (καθαρής θέσης ή κόστους), θα ήταν η καταλληλότερη, εφόσον εξέδιδε τέτοιες καταστάσεις.

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς των μεθόδων καθαρής θέσης και κόστους κτήσης.

Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να απεικονίζονται στον ισολογισμό διακεκριμένα στην κατηγορία των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

Το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) της συγγενούς επιχείρησης πρέπει να απεικονίζεται σε ξεχωριστό λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως του επενδυτή.

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ της μητρικής επιχείρησης και των συγγενών επιχειρήσεων, πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση του δικαιώματος της πρώτης στις συγγενείς αυτές επιχειρήσεις.

Μη πραγματοποιηθείσες ζημιές δεν πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση που η συναλλαγή παρέχει τεκμήριο μεταφερόμενης απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου. Αν το μερίδιο των ζημιών υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, η αξία αυτή μειώνεται στο μηδέν και η περαιτέρω καταχώρηση ζημιών διακόπτεται,

εκτός αν ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρεώσεις της συγγενούς, ή έχει εγγυηθεί για τη χρηματοδότησή της.

Το παρόν πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1990

## **Δ.Λ.Π. 29**

### **ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ**

### **ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ**

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις (ιδιαίτερες και ενοποιημένες) κάθε επιχειρήσεως που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Πότε μία οικονομία είναι υπερπληθωριστική φαίνεται από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ξένα σταθερά νομίσματα
- Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά βάσει σταθερών ξένων νομισμάτων
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει, γίνονται σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημιά της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου πίστωσης
- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός μέσα σε τρία χρόνια ξεπέρασε το 100%

#### **Αναπροσαρμογή των Οικονομικών Καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας και οι οποίες βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος, είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσεως και κάθε πληροφόρηση σχετικά με τις προηγούμενες χρήσεις, πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημιά της καθαρής νομισματικής θέσης, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Η αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα μ' αυτό το πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών όπως επίσης και ορθή κρίση. Η πάγια εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και κρίσεων από χρήση σε χρήση, είναι περισσότερο σημαντική από την ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**

Μια μητρική, που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, μπορεί να έχει θυγατρικές που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να αναπροσαρμόζονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική, πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική. Όταν μία τέτοια θυγατρική είναι στο εξωτερικό, οι αναμορφωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Αν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, όλα τα κονδύλια, νομισματικά και μη, χρειάζεται να αναπροσαρμοσθούν σε τρέχουσες μονάδες μετρήσεως, κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

### **Επιλογή και χρήση Γενικού Δείκτη Τιμών**

Ο γενικός δείκτης τιμών με τον οποίο αναπροσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, πρέπει να αντανακλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Είναι προτιμητέο όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας, να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη.

### **Οικονομίες που παύουν να είναι υπερπληθωριστικές**

Όταν μία οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης, χρησιμοποιούνται ως βάση για τις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις

## **Δ.Λ.Π. 30**

### **ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ**

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Με τον όρο τράπεζα νοούνται όλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των οποίων μία από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις και όλα όσα εμπίπτουν στο αντικείμενο της τραπεζικής ή όμοιας νομοθεσίας.

Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως. Υπάρχει λοιπόν, λοιπόν σημαντικό ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των Τραπεζών και ειδικότερα για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους. Η ρευστότητα αναφέρεται στη διαθεσιμότητα επαρκών κεφαλαίων για την αντιμετώπιση των αναλήψεων, των καταθέσεων και άλλων οικονομικών υποχρεώσεων καθώς αυτές λήγουν. Η φερεγγυότητα αναφέρεται στο πλεόνασμα των περιουσιακών στοιχείων πάνω από τις υποχρεώσεις και συνεπώς στην επάρκεια του Τραπεζικού Κεφαλαίου.

Οι τράπεζες εκτίθενται σε κινδύνους ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση των αντισυμβαλλομένων. Μολονότι, αυτοί οι κίνδυνοι μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των τραπεζών λαμβάνουν καλύτερη γνώση, αν η διοίκηση παρέχει σχόλια σε αυτές που περιγράφουν τον τρόπο με τον οποίο αυτή διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της τράπεζας.

#### **Λογιστικές Μέθοδοι για την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων των τραπεζών**

Οι τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους.

Για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση πάνω στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί, πρέπει να γνωστοποιούνται οι λογιστικές μέθοδοι που αφορούν τα παρακάτω θέματα:

- Καταχώρηση των κύριων κατηγοριών εσόδων
- Εκτίμηση αξίας επενδύσεων και διαπραγματεύσιμων χρεογράφων
- Διάκριση μεταξύ όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων συνεπάγονται την καταχώρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων στον Ισολογισμό και όσων

συναλλαγών και άλλων γεγονότων προκαλούν μόνο ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις

- Την βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξεων δανείων και προκαταβολών
- Την βάση προσδιορισμού των μεταβολών των γενικών τραπεζικών κινδύνων και την λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων μεταβολών

### **Κατάσταση Αποτελεσμάτων**

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει την κατάσταση Αποτελεσμάτων με τρόπο που να ομαδοποιεί κατ' είδος τα έσοδα και τις δαπάνες και να γνωστοποιεί τα ποσά των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που μπορεί να συμψηφίζονται, επειδή υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει την προσδοκώμενη ρευστοποίηση ή διακανονισμό της απαίτησης ή της υποχρέωσης.

### **Ισολογισμός**

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν Ισολογισμό που ομαδοποιεί κατ' είδος τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και κατατάσσει αυτά με τρόπο που αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις είναι:

### **Ενεργητικό**

- Ταμείο και υπόλοιπα στην Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά και άλλα χρεόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς
- Τοποθετήσεις, δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά
- Δάνεια και προκαταβολές στους πελάτες
- Επενδυτικοί τίτλοι

### **Υποχρεώσεις**

- Καταθέσεις από άλλες τράπεζες
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες
- Πιστοποιητικά καταθέσεων
- Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως
- Άλλα δανεισμένα κεφάλαια

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τυχόν σημαντικές συγκεντρώσεις των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων της και των εκτός Ισολογισμού στοιχείων της. Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου. Η τράπεζα



πρέπει να γνωστοποιεί επίσης το ποσό των σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.

Κάθε κράτηση κερδών (πρόβλεψη) για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια και προκαταβολές πέραν των όσων ζημιών έχουν ήδη διαπιστωθεί ή των πιθανών ζημιών, που η εμπειρία υπαγορεύει ότι υπάρχουν στο χαρτοφυλάκιο δανείων και προκαταβολών, πρέπει να εμφανίζεται ως διανομή κερδών. Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης συνεπάγεται την αύξηση των αδιανέμητων κερδών και δεν περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς χρήσεως. Ομοίως, κάθε κράτηση ποσού για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους που συμπεριλαμβάνει μελλοντικές ζημιές και άλλους απρόβλεπτους κινδύνους ή ενδεχόμενα γεγονότα, πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά ως διάθεση κερδών.

## Δ.Λ.Π 31

### ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Σκοπός αυτού τού Προτύπου είναι να εφαρμόζεται για την λογιστική αντιμετώπιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις.

**Κοινοπραξία:** είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Ο **συμβατικός διακανονισμός** αποτελεί το διακριτικό γνώρισμα των δικαιωμάτων που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο, από τις επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή. Δραστηριότητες που διέπονται από συμβατικό διακανονισμό, που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δεν συνιστούν κοινοπραξίες σύμφωνα με αυτό το πρότυπο. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο πάνω στην κοινοπραξία. Τούτο σημαίνει ότι κανένας κοινοπρακτών έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα.

#### Μορφές Κοινοπραξιών

##### 1. Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες

Σε αυτή τη μορφή κάθε κοινοπρακτών χρησιμοποιεί τις δικές του ενσώματες ακινητοποιήσεις, εμφανίζει τα δικά του αποθέματα, πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και χρηματοδοτείται αυτοτελώς, δημιουργώντας δικές του υποχρεώσεις. Η συμφωνία προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο το έσοδο από την πώληση του προϊόντος και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία, κατανέμεται μεταξύ των κοινοπρακτούντων. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι μια κοινοπραξία κατασκευής αεροσκαφών, όπου ο κάθε κοινοπρακτών κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο τμήμα του αεροσκάφους με δικά του έξοδα και εισπράττει ένα μερίδιο από την πώληση του αεροσκάφους, που καθορίζεται στο συμβατικό διακανονισμό.

Αυτή η μορφή κοινοπραξίας δεν απαιτεί την ίδρυση ξεχωριστής οικονομικής μονάδας, ούτε την τήρηση ιδιαίτερων βιβλίων.

##### Ø Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Οι κοινοπραξίες αυτές προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα από κοινοπρακτούντες ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων και εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αγοράζονται από αυτή και διατίθενται για τους σκοπούς της. Κάθε κοινοπρακτών μπορεί να πάρει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας φέρει ένα συμφωνηθέν μερίδιο των δαπανών που πραγματοποιούνται. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι ο από κοινού

έλεγχος και εκμετάλλευση ενός αγωγού πετρελαίου. Κάθε κοινοπρακτών χρησιμοποιεί τον αγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν, με αντάλλαγμα την επιβάρυνση του με μια συμφωνηθείσα αναλογία εξόδων. Ένα άλλο ακίνητο, στο οποίο οι συμμετέχοντες λαμβάνουν αναλογία των εσόδων που αποδίδει και επιβαρύνονται με ένα αναλογικό μέρος των δαπανών λειτουργίας.

Αυτή η μορφή κοινοπραξίας δεν προϋποθέτει την ίδρυση μιας ξεχωριστής εταιρείας. Τα ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται για την καταγραφή των που πραγματοποιούνται και βαρύνουν τους κοινοπρακτούντες σύμφωνα με τον συμβατικό διακανονισμό.

#### **Ø Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.**

Η μορφή αυτή προϋποθέτει την ίδρυση μιας ξεχωριστής εταιρείας στην οποία κάθε κοινοπρακτών έχει συμμετοχικά δικαιώματα. Η οικονομική μονάδα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες επιχειρήσεις, εκτός του ότι υπάρχει κοινός έλεγχος βάσει του συμβατικού διακανονισμού. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα έχει στον έλεγχο της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει δαπάνες και πραγματοποιεί έσοδα. Επίσης συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της και αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της. Κάθε κοινοπρακτών δικαιούται ένα μερίδιο των αποτελεσμάτων της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας καθώς και τη διανομή του προϊόντος της διάλυσης της κοινοπραξίας.

Ένα παράδειγμα τέτοιας κοινοπραξίας, είναι όταν δύο επιχειρήσεις συνδυάζουν τις δραστηριότητές τους σε συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα με τη μεταβίβαση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, όπως άλλες επιχειρήσεις. Κάθε κοινοπρακτών συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους. Αυτές οι συνεισφορές απεικονίζονται στις δικές του καταστάσεις ως συμμετοχική επένδυση.

#### **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος. Βασική μέθοδος – Αναλογική ενοποίηση**

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ο κοινοπρακτών, εμφανίζει τα δικαιώματά του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα εφαρμόζοντας την αναλογική ενοποίηση που σημαίνει ότι, ο ενοποιημένος Ισολογισμός του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Ομοίως, ο ενοποιημένος λογαριασμός αποτελεσμάτων του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Ανεξάρτητα του τύπου που χρησιμοποιείται δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Η χρήση της αναλογικής ενοποίησης πρέπει να διακόπτεται από τον κοινοπρακτούντα από την ημερομηνία που αυτός παύει να έχει κοινό έλεγχο πάνω στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

**Εναλλακτική μέθοδος – μέθοδος της καθαρής θέσης.**

Στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες, ο κοινοπρακτών πρέπει να απεικονίζει τα δικαιώματά του με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Ο κοινοπρακτών πρέπει να διακόπτει την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο, ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Ο κοινοπρακτών πρέπει να γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των δικαιωμάτων σε σημαντικές κοινοπραξίες και την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. Ένας κοινοπρακτών που εμφανίζει τα δικαιώματά του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο της απεικόνισης γραμμή προς γραμμή για την αναλογική ενοποίηση, είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού, του μακροπρόθεσμου ενεργητικού, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων, που σχετίζονται με τα δικαιώματα του σε κοινοπραξίες. Ο κοινοπρακτών που δεν εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επειδή δεν έχει θυγατρικές πρέπει να γνωστοποιεί τις ίδιες ως άνω πληροφορίες.

## Δ.Λ.Π 32

### ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ:

### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να ασχολείται με την παρουσίαση και γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με όλους τους τύπους των χρηματοπιστωτικών μέσων καταχωρημένων και μη καταχωρημένων στον Ισολογισμό.

**Χρηματοπιστωτικό μέσο:** είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχειρήσεως είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση.

**Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- Ταμιακά διαθέσιμα
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού από άλλη επιχείρηση
- Κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση.

**Χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού** είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για:

- Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μία άλλη επιχείρηση ή
- Ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους πιθανώς δυσμενείς.

#### **Παρουσίαση χρηματοπιστωτικών μέσων από τον εκδότη τους στον Ισολογισμό.**

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου πρέπει να εντάσσει το μέσο ή τα συγκροτούντα αυτά μέρη, στις υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια, σύμφωνα με την ουσία του συμβατικού διακανονισμού κατά την αρχική καταχώρηση.

Το κρίσιμο χαρακτηριστικό στη διαφοροποίηση, για το αν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο αφορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο, είναι η ύπαρξη της συμβατικής δέσμευσης του εκδότη, είτε να παραδώσει μετρητά ή ένα άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο στον κάτοχο ή να ανταλλάξει ένα άλλο χρηματοπιστωτικό μέσο με τον κάτοχο, κάτω από πιθανώς δυσμενείς όρους.

Όταν ένας εκδότης εκδίδει ένα χρηματοπιστωτικό μέσο, ο μελλοντικός διακανονισμός του οποίου εξαρτάται από την πραγματοποίηση ή μη πραγματοποίηση αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, ή το αποτέλεσμα αβέβαιων καταστάσεων που βρίσκονται πέραν του ελέγχου τόσο του εκδότη όσο και του λήπτη, τότε το μέσον πρέπει να ταξινομείται ως υποχρέωση. Όταν κατά το χρόνο της έκδοσης ενός μέσου, η πιθανότητα της υποχρέωσης του εκδότη για διακανονισμό σε μετρητά ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είναι μικρή, η πρόβλεψη του ενδεχόμενου

διακανονισμού πρέπει να αγνοείται και το στοιχείο να ταξινομείται στην καθαρή θέση. Ένα παράδειγμα της πρώτης περίπτωσης είναι ένα δικαίωμα ομολογιών που απαιτεί το διακανονισμό σε μετοχές, αν μια αγοραία τιμή, ή ένας δείκτης υπερβούν ένα ορισμένο σημείο. Ένα παράδειγμα της δεύτερης περίπτωσης είναι ένα δικαίωμα, που ο διακανονισμός του εξαρτάται από έναν δείκτη που φθάνει σε ένα ακραίο επίπεδο συγκριτικά προς το επίπεδο που επικρατούσε κατά την αρχική καταχώρηση του μέσου.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού πρέπει να συμψηφίζονται και να εμφανίζονται στον Ισολογισμό με το καθαρό ποσό όταν μια επιχείρηση:

- Δικαιούται κατά νόμο να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά, και
- Προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να εξοφλήσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Οι απαιτούμενες από αυτό το Πρότυπο γνωστοποιήσεις σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα παρέχουν στους χρήστες πληροφόρηση για την εκτίμηση της έκτασης του κινδύνου που σχετίζεται με καταχωρημένα και μη, χρηματοπιστωτικά μέσα. Οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να είναι:

- Κίνδυνος τιμής που διαχωρίζεται σε:
  - νομισματικό κίνδυνο ο οποίος εξαρτάται από τις μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος
  - κίνδυνο επιτοκίου, που εξαρτάται από τις μεταβολές των επιτοκίων
  - κίνδυνο αγοράς, που εξαρτάται από τις μεταβολές των τιμών αγοράς.
- Πιστωτικός κίνδυνος, που προέρχεται από την αδυναμία ή αποφυγή ενός μέρους να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του.
- Κίνδυνος ρευστότητας, που αναφέρεται στις ενδεχόμενες δυσκολίες μιας επιχείρησης στην εξεύρεση κεφαλαίων για να χρηματοδοτήσει τις υποχρεώσεις της
- Κίνδυνος ταμιακής ροής που προέρχεται από τη διακύμανση στις μελλοντικές ταμιακές ροές που σχετίζονται με ένα νομισματικό χρηματοπιστωτικό μέσο.

## Δ.Λ.Π 33

### ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις αρχές, για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή, ώστε να υπάρχει σύγκριση της απόδοσης μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια περίοδο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης.

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων οι κοινές μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία της εκδόσεως κοινών μετοχών.

**Κοινή μετοχή:** είναι ένας συμμετοχικός τίτλος, που έπεται όλων των υπολοίπων κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

#### Μέτρηση κερδών ανά μετοχή

##### — Βασικά κέρδη κατά μετοχή.

Τα βασικά κέρδη κατά μετοχή πρέπει να υπολογίζονται, διαιρώντας το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, κατά την διάρκεια της χρήσεως.

Ως καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους νοείται το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων.

Ο σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της χρήσεως, προκύπτει από τον αριθμό των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία στην αρχή της χρήσεως, προσαρμοσμένες κατά τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή που εκδόθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσεως, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου. Στις περισσότερες περιπτώσεις οι μετοχές περιλαμβάνονται στο σταθμισμένο μέσο αριθμό μετοχών από την ημερομηνία που το αντάλλαγμα εισπράττεται.

**Παράδειγμα που απεικονίζει τα κέρδη ανά μετοχή σε περίπτωση που ο αριθμός των μετοχών μεταβάλλεται χωρίς μεταβολή στην καθαρή περιουσία.**

Καθαρό κέρδος 2001	500
Καθαρό κέρδος 2002	700
Κοινές μετοχές σε κυκλοφορία έως την 31/05/2002	540
Δωρεάν έκδοση μετοχών την 01/06/2002 ( 1 νέα για κάθε 4 παλιές )	135
Σύνολο μετοχών	675
Κέρδη ανά μετοχή 2002	$700/675 = 1,04$
Κέρδη ανά μετοχή 2001	$500/675 = 0,74$

Η έκδοση αντιμετωπίζεται ως αν είχε πραγματοποιηθεί πριν από την έναρξη του 2001, αφού έγινε χωρίς αντάλλαγμα.

Στις περιπτώσεις έκδοσης δικαιωμάτων για αγορά μετοχών σε μειωμένες σε σχέση με την τρέχουσα τιμές, αναπροσαρμόζεται ο αριθμός των κοινών μετοχών για όλες τις πριν την έκδοση δικαιωμάτων περιόδους με τον ακόλουθο συντελεστή, που εκφράζει τη θεωρητική προ δικαιωμάτων αξία κάθε μετοχής:

$$\frac{\text{Πραγματική αξία όλων των σε κυκλοφορία μετοχών} + \text{συνολικό ποσό που λήφθηκε από την άσκηση δικαιωμάτων}}{\text{Αριθμός μετοχών σε κυκλοφορία πριν την άσκηση} + \text{αριθμός μετοχών που εκδόθηκαν κατά την άσκηση}}$$

Δηλαδή, η θεωρητική αξία υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική πραγματική αξία όλων των μετοχών αμέσως πριν την άσκηση των δικαιωμάτων στο προϊόν που λήφθηκε από την άσκηση των δικαιωμάτων και διαιρώντας με το συνολικό αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών μετά την άσκηση των δικαιωμάτων.

#### – Μειωμένα κέρδη κατά μετοχή

Τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή υπολογίζονται με προσαρμογή των καθαρών κερδών που αναλογεί στους κοινούς μετόχους και του σταθμισμένου μέσου σε κυκλοφορία αριθμού μετοχών, από τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που μειώνουν τα κατά μετοχή κέρδη.

#### Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή

Είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση, που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Έτσι το Πρότυπο αυτό απαιτεί, το καθαρό κέρδος της χρήσεως, όπως αυτό προσδιορίστηκε για τα βασικά κατά μετοχή κέρδη να αυξηθεί με την αφαίρεση των μερισμάτων και τόκων που καταχωρίστηκαν στη χρήση για τους δυνητικούς τίτλους καθώς και οποιουδήποτε άλλου εσόδου ή εξόδου που αφορά αυτούς τους τίτλους. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη.

Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να θεωρούνται ότι συντελούν στη μείωση των κερδών, όταν και μόνον όταν, η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το καθαρό κέρδος κατά μετοχή από τις συνεχιζόμενες συνήθειες επιχειρηματικές δραστηριότητες. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται έκτακτα κονδύλια καθώς και οι επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών μεθόδων και των διορθώσεων βασικών λαθών.

Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές σταθμίζονται για την περίοδο που ήταν σε κυκλοφορία. Όσοι από αυτούς ακυρώθηκαν ή παραγράφηκαν κατά την διάρκεια της χρήσεως περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των μειωμένων κερδών κατά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας ήταν σε κυκλοφορία. Δυνητικοί τίτλοι που έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της χρήσεως περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των μειωμένων κερδών κατά μετοχή από την αρχή της χρήσεως μέχρι την ημερομηνία μετατροπής. Από την ημερομηνία της μετατροπής οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή.



## Δ.Λ.Π 34

### ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και να καθορίσει τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις μιας ενδιάμεσης περιόδου.

Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς την συμμόρφωση της με τα Δ.Λ.Π. Τούτο σημαίνει ότι αν οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π., το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αν αυτές συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π.

**Ενδιάμεση οικονομική έκθεση** σημαίνει μια οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μια ενδιάμεση περίοδο.

Οι συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να περιέχονται σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση είναι :

- Συνοπτικός Ισολογισμός
- Συνοπτική κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της Καθαρής Θέσης
- Συνοπτική κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Οι επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις οι οποίες και αυτές περιλαμβάνονται στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση θα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνουν:

- Μια δήλωση ότι ακολουθήθηκαν οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού σε σχέση με τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, ή αν έχουν μεταβληθεί μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής.
- Επεξηγήσεις σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- Τη φύση και το ποσό κονδυλίων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, καθαρά κέρδη ή ταμιακές ροές, τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσεως, του μεγέθους ή της περιπτώσεώς τους.
- Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών.
- Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.
- Η επίδραση των μεταβολών στη σύνθεση της επιχείρησης κατά τη διαδικασία της ενδιάμεσης περιόδου, όπως ενοποιήσεις επιχειρήσεων, αγορά και πώληση θυγατρικών, διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις και
- Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου Ισολογισμού.

Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της όπως αυτές εφαρμόζονται για τις ετήσιες, εκτός για μεταβολές λογιστικών αρχών και μεθόδων που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να απεικονίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις:

- Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά ή περιπτωσιακά μέσα σε ένα οικονομικό έτος πρέπει να μην προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για την ενδιάμεση κατάσταση, αν προκαταλογισμός ή αναβολή δεν θα ήταν ορθά κατά το τέλος του οικονομικού έτους της επιχείρησης. Για παράδειγμα, τα εποχιακά έσοδα μιας επιχείρησης καταχωρούνται, όταν πραγματοποιούνται.
- Έξοδα που πραγματοποιούνται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης, πρέπει να προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης έκθεσης, αν και μόνον αν, είναι επίσης σωστό να προκαταλογίζουν ή αναβάλλουν αυτό τον τύπο του εξόδου κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

## Δ.Λ.Π 35

### ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει μια βάση για το διαχωρισμό της πληροφόρησης σχετικά με μία εκμετάλλευση, που μια επιχείρηση διακόπτει, από την πληροφόρηση που αφορά τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις και να καθορίσει τις ελάχιστες γνωστοποιήσεις σχετικά με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

**Διακοπτόμενη εκμετάλλευση** είναι ένα συνθετικό στοιχείο μιας επιχείρησης το οποίο:

- Αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγαλύτερο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων.
- Μπορεί να διαχωρίζεται και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης.
- Η επιχείρηση εφαρμόζοντας ένα απλό πρόγραμμα μπορεί να :
  1. διαθέτει το συνθετικό αυτό στοιχείο συνολικά με πώληση, με διάσπαση ή με διανομή του προς τους μετόχους της επιχείρησης
  2. διαθέτει αυτό τμηματικά
  3. τερματίζει τη λειτουργία του με εγκατάλειψηΣυνέπεια του ορισμού αυτού είναι ότι:
- Μια εκμετάλλευση που τερματίζεται χωρίς πώληση περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή μια εκμετάλλευση της οποίας μεταβάλλεται το πεδίο, ή ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί δεν θεωρείται διακοπτόμενη.
- Ο τερματισμός, ακόμα και απότομα κάποιων προϊόντων μέσα σε μία συνεχιζόμενη γραμμή παραγωγής, δεν είναι διακοπτόμενη εκμετάλλευση.
- Η πώληση μιας θυγατρικής με δραστηριότητες όμοιες με αυτές της μητρικής δεν είναι διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

#### **Αρχικό γεγονός γνωστοποίησης μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.**

Το σημείο, από το οποίο ξεκινάει η γνωστοποίηση για μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση, είναι ένα από τα κατωτέρω γεγονότα, που θα συμβεί πρώτο:

- Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία, για πώληση όλων των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης
- Η διοίκηση της εταιρίας έχει εγκρίνει λεπτομερές πρόγραμμα, σχετικά με τη διακοπή μιας εκμετάλλευσης και επί πλέον έχει προβεί και σε σχετικές ανακοινώσεις.

Οι διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως έκτακτα στοιχεία. Οι οικονομικές καταστάσεις, της προηγούμενης χρήσεως από το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης που δημοσιεύονται, επαναδιατυπώνονται για λόγους συγκρισιμότητας.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιγράφουν κάθε ουσιαστική δραστηριότητα ή γεγονός από το τέλος της πιο πρόσφατης ετήσιας οικονομικής έκθεσης που αφορά σε μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

## Δ.Λ.Π 36

### ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μία επιχείρηση, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της, δεν εμφανίζονται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται για τα ανωτέρω περιουσιακά στοιχεία:

- Αποθέματα
- Απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων
- Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες

**Ανακτήσιμο ποσό** είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεώς του.

**Αξία χρήσεως** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Καθαρή τιμή πώλησης** είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διαθέσεως.

**Δαπάνες διαθέσεως** είναι οι αυξητικές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.

**Ζημιά απομείωσης** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

**Λογιστική αξία** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση κάθε σωρευμένης αποσβέσεως και κάθε σωρευμένης ζημιάς απομείωσης επ' αυτού .

**Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου που μπορεί να απομειωθεί η αξία του.**

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Η επιχείρηση πρέπει σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού να διαπιστώνει αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων.

Οι ενδείξεις που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση αυτή, προέρχονται από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης είναι:

- Η μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσεως.
- Σημαντικές μεταβολές έχουν λάβει χώρα ή θα λάβουν στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον που λειτουργεί η επιχείρηση.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης είναι:

- Απαξίωση ή φυσική ζημιά ενός περιουσιακού στοιχείου.
- Προγράμματα για διακοπή δραστηριοτήτων ή αναδιάρθρωσης μιας εκμετάλλευσης, στις οποίες ανήκουν περιουσιακά στοιχεία.

### **Αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου.**

Ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποτιμάται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ λογιστικής αξίας και ανακτήσιμο ποσού, όπου ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο μεταξύ καθαρής τιμής πώλησης και αξίας χρήσεως αυτού. Τούτο σημαίνει, ότι δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να υπολογίζονται και η αξία πώλησης και η αξία χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου, γιατί αν οποιοδήποτε από αυτά τα δύο υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, το περιουσιακό στοιχείο δεν έχει υποστεί απομείωση.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο. Αν όμως το περιουσιακό αυτό στοιχείο δεν παράγει από μόνο του ταμιακές ροές, τότε το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία και ανήκει το περιουσιακό στοιχείο.

Η εκτίμηση της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει, εκτίμηση των μελλοντικών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και την τελική διάθεσή του και εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές. Οι προβλέψεις των ταμιακών ροών πρέπει να βασίζονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την εκτίμηση της Διοικήσεως για τις συνθήκες που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Οι προβλέψεις αυτές πρέπει να βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς και να καλύπτουν μια περίοδο τουλάχιστον 5 ετών. Οι προβλέψεις πέραν της περιόδου αυτής πρέπει να είναι φθίνουσες, αν δε δικαιολογείται μια αυξητική τους τάση και δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης του κλάδου. Οι μελλοντικές ταμιακές ροές πρέπει να εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του και δεν πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις μελλοντικές αναδιρθρώσεις για τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει ακόμα δεσμευτεί. Αν όμως η επιχείρηση δεν έχει δεσμευθεί για τη μελλοντική αναδιάρθρωση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 37 τότε οι εκροές της αναδιάρθρωσης και οι εισροές του οφέλους αυτής, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Εάν οι προβλέψεις των μελλοντικών ταμιακών ροών γίνονται σε ονομαστικούς όρους, που σημαίνει περιλαμβάνουν τον πληθωρισμό, τότε η προεξόφληση γίνεται με πληθωριστικό επιτόκιο, αν όμως οι προβλέψεις των μελλοντικών ταμιακών ροών γίνονται σε πραγματικές αξίες, δηλαδή αποπληθωρισμένες, το προεξοφλητικό επιτόκιο πρέπει να είναι αποπληθωρισμένο.

**Καταχώρηση και αποτίμηση μιας ζημιάς απομειώσεως της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου.**

Όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται, μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του. Η ζημιά απομείωσης καταχωρείται ως έξοδο στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός αν υπάρχει στην Καθαρή Θέση « Διαφορά αναπροσαρμογής », οπότε ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται μέχρι να εξισωθεί. Το ακάλυπτο ποσό της ζημιάς βαρύνει τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

**Μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών**

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να εκτιμήσει το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ'ιδίαν περιουσιακού στοιχείου για το οποίο υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας του, τότε προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο. Τούτο σημαίνει ότι η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίσει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ανεξάρτητες κυρίως ταμιακές ροές. Για παράδειγμα, αν υπάρχει μια ενεργός αγορά για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, τότε τα περιουσιακά αυτά στοιχεία αναγνωρίζονται ως μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Αν συμβαίνει αυτό, οι αγοραίες τιμές του προϊόντος χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσεως αυτής της μονάδας ταμιακών ροών.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, περιλαμβάνει τη λογιστική αξία εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να αποδίδονται άμεσα στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε καταχωρημένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να προσδιορισθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Το Πρότυπο αυτό προβλέπει ότι σε κάθε ισολογισμό θα αποτιμάται η αξία των περιουσιακών στοιχείων και θα καταγράφεται τυχόν απομείωσή της. Μέχρι σήμερα οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν κατέγραφαν προβλέψεις για απομείωση αξίας, εκτός από αυτά που αναγνωρίζονταν σαν δαπάνη που εκπίπτει με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Στο εξής θα καταγράφεται η απαξίωση παγίων ή απαιτήσεων και η ζημιά απομείωσης θα καταχωρίζεται σαν έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

## Δ.Λ.Π 37

### ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια και βάσεις αποτίμησης, προκειμένου να καταχωρηθεί και να εκτιμηθεί μια πρόβλεψη, μια ενδεχόμενη υποχρέωση και μια ενδεχόμενη απαίτηση.

**Πρόβλεψη** είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

**Ενδεχόμενη υποχρέωση** είναι μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή όχι μελλοντικών αβέβαιων γεγονότων όχι εξολοκλήρου μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης. Για την ενδεχόμενη υποχρέωση δεν καταχωρείται πρόβλεψη, αλλά απλώς η ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται. Δεν υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης αν η πιθανότητα εκροής πόρων είναι απομακρυσμένη.

**Ενδεχόμενη απαίτηση** είναι μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί με την πραγματοποίηση ή μη αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι εξολοκλήρου μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης. Η επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί καμία ενδεχόμενη απαίτηση.

**Επαχθής σύμβαση** είναι η σύμβαση της οποίας τα έξοδα εκπλήρωσης των συμβατικών υποχρεώσεων, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από τη σύμβαση αυτή. Για την επαχθή σύμβαση πρέπει να διενεργείται πρόβλεψη.

**Αναδιάρθρωση επιχείρησης** είναι όταν διενεργείται πρόβλεψη μόνο όταν συντρέχουν τα γενικά κριτήρια καταχώρησης μιας πρόβλεψης.

#### **Καταχώρηση των προβλέψεων**

Για να καταχωρηθεί μια πρόβλεψη θα πρέπει η επιχείρηση να έχει μια παρούσα δέσμευση και θα πρέπει να υπάρχει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Στις περιπτώσεις που δεν είναι σαφές αν υπάρχει περούσα δέσμευση, ένα γεγονός του παρελθόντος θεωρείται ότι δημιουργεί μια παρούσα δέσμευση αν λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις είναι περισσότερο αληθοφανές ότι μια παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι αποδείξεις που αναφέρθηκαν παραπάνω, συμπεριλαμβάνουν τη γνώμη εμπειρογνομώνων και όλα τα γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού. Παρελθόν

γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση καλείται δεσμεύον γεγονός και μπορεί να επιβάλλεται είτε από το νόμο ή από ενέργεια της επιχείρησης που δημιουργεί σε τρίτους βάσιμες προσδοκίες ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τη δέσμευση. Δεσμεύσεις είναι εκείνες που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος δηλαδή εκείνα που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και όχι εκείνα που θα συμβούν στο μέλλον.

Μια υποχρέωση ( πρόβλεψη ) για να έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση πρέπει να υπάρχει πιθανότητα εκροής πόρων. Μια εκροή πόρων θεωρείται πιθανή να συμβεί, αν είναι περισσότερο αληθοφανής να συμβεί από το να μην συμβεί.

Ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μία παρούσα δέσμευση καλείται δεσμεύον γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι δεσμεύον γεγονός, πρέπει η επιχείρηση να μην έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός.

### **Ορθή εκτίμηση των προβλέψεων**

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονισθεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Οι εκτιμήσεις προσδιορίζονται κατά την κρίση της Διοίκησης, η οποία μπορεί να στηρίζεται στις εκθέσεις εμπειρογνομόνων.

Μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μιας δέσμευσης πρέπει να αντανακλώνται στο ποσό μιας πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να πιστεύει ότι το κόστος καθαρισμού ενός χώρου εγκαταστάσεων στο τέλος της ζωής του θα είναι μειωμένο λόγω εξελίξεων στην τεχνολογία. Έτσι το ποσό που καταχωρείται αντανακλά μια προσδοκία των τεχνικών προσοντούχων αντικειμενικώς ειδικών στην τεχνολογία καθαρισμού.

Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αποτίμηση μιας πρόβλεψης. Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται και να αναπροσαρμόζονται για να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση. Μία πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες που αφορούν αυτή τη πρόβλεψη. Προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές δεν πρέπει να καταχωρούνται.

Για κάθε κατηγορία προβλέψεως η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

- Τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως
- Πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στη χρήση
- Ποσά που χρησιμοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσεως
- Αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων, μια σύντομη περιγραφή της φύσεως της ενδεχόμενης υποχρεώσεως και εφόσον είναι εφικτό μία εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος της, μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό και τη πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

### **Παράδειγμα υπολογισμού πρόβλεψης για ζημιές που καλύπτονται από εγγύηση**

Η εταιρεία Α πωλεί μεγάλο αριθμό τυποποιημένου προϊόντος, παρέχοντας τετραετή εγγύηση για βλάβες που θα συμβούν μετά την πώληση. Από τα στοιχεία του



ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΙΑ

τεχνικού τμήματος, προκύπτει ότι το 5% των προϊόντων, παρουσιάζει ζημιές της τάξεως των 100 ( μέσος όρος ) και το 2% των προϊόντων ζημιές της τάξεως των 500 ( μέσος όρος ). Στοιχεία για την χρονολογική επέλευση των ζημιών μετά την πώληση δεν είναι εύκολα διαθέσιμα.

Αν υποτεθεί ότι οι πωλήσεις του προϊόντος για τις χρήσεις 2001 και 2002 ανήλθαν σε 100.000 και 1005.000 μονάδες αντίστοιχα, τότε οι σχετικές εκτιμήσεις και εγγραφές έχουν ως εξής :

Εκτίμηση ύψους προβλέψεων  
 2001 ( 100.000 τεμ. \* 100 \* 5% ) + ( 100.000 τεμ. \* 500 \* 2% ) = 500.000 + 1.000.000 = 1.500.000  
 2002 ( 105.000 τεμ \* 100 \* 5% ) + ( 105.000 τεμ \* 500 \* 2% ) = 525.000 + 1.050.000 = 1.575.000

Με δεδομένο ότι δεν υπάρχουν στοιχεία για την χρονολογική προέλευση των ζημιών, η Α δέχεται ότι οι ζημιές συμβαίνουν στο μέσον της εγγύησης ( 2 έτη ) και συνεπώς προεξοφλεί την υποχρέωση με το τρέχον πραγματικό επιτόκιο ( έστω 4% ) στην βάση των δύο ετών.

Έτσι, την 31/12/2001 η εκτίμηση θα ανέλθει σε  $1.500.000 = \frac{1.387.000}{(1+0,04)^2}$

Η εγγραφή την 31/12/2001 θα είναι :

31/12/2001	
Αποτελέσματα χρήσεως	1387000
Προβλέψεις	1387000
//	

Αν υποτεθεί ότι τον επόμενο χρόνο (2002) οι ζημιές ανήλθαν σε 180.000, τότε με την επί πλέον υπόθεση ότι όλες συνέβησαν στην μέση της χρήσεως, η συνολική πρόβλεψη θα διαμορφωθεί σε:

Υπόλοιπο					31/12/2001
1.387.000					
Πλέον:	Τόκοι	1.387.000	*	4%	/ 2
28.000					
Μείον: Ζημιές εγγυήσεων					(
180.000)					
Πλέον:	Τόκοι	(1.387.000+28.000-180.000*4%			/ 2
25.000					
1.260.000					
Πλέον:	Πρόβλεψη		χρήσεως		2002
1.456.000					
Υπόλοιπο		πρόβλεψης			31/12/2002
2.716.000					

Οι Λογιστικές εγγραφές θα έχουν:

31/12/2002	
Αποτελέσματα χρήσεως	

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

( τόκοι 28.000 + 25.000 )	53.000	
Πρόβλεψη ( Υποχρέωση )		53.000
<u>2002</u>		
Προβλέψεις	180.000	
Διαθέσιμα ή έξοδα		180.000
<u>31/12/2002</u>		
Αποτελέσματα χρήσεως	1.456.000	
Προβλέψεις		1.456.000
//		

## Δ.Λ.Π 38

### ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια που απαιτούνται για την καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, την μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση και τις απαιτούμενες για αυτά γνωστοποιήσεις.

Υπάρχουν περιπτώσεις που κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό ( ενσώματο υλικό ), όπως το λογισμικό σε ένα compact disc ή η τεκμηρίωση σε μία άδεια ευρεσιτεχνίας κατά τον προσδιορισμό του όπως πρέπει να αντιμετωπίζεται ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο ( ενσώματο ή άυλο ) απαιτείται κρίση για να αποδειχθεί ποιο από τα δύο είναι το πλέον ουσιώδες. Έτσι το λογισμικό που είναι απαραίτητο για τη λειτουργία ενός μηχανήματος πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ενσώματο και να ενσωματώνεται στην αξία του μηχανήματος.

**Άυλο περιουσιακό στοιχείο** είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

#### **Προσδιορισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων.**

Κοινά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια. Για να χαρακτηρισθούν όμως τα ανωτέρω ως άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή να είναι αναγνωρίσιμα, η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο αυτών και να αναμένονται οικονομικά οφέλη. Αν δεν πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, τότε οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης, όταν πραγματοποιούνται.

Δυσκολία στην αναγνωρισιμότητα για παράδειγμα, τέτοιων στοιχείων, προκύπτει κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων, όπου η υπεραξία που καταβάλλει ένας αγοραστής γίνεται με την προσδοκία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Για να προκύψει αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει ο αγοραστής να έχει τη δυνατότητα να μπορεί να το εξατομικεύσει και κατά συνέπεια να μπορεί να το πουλήσει, εκμισθώσει ή απαλλάξει. Αν τούτο δεν μπορεί να γίνει τότε άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να καταχωρηθεί και συνεπώς το υπερβάλλον από την πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων καταχωρείται ολόκληρο ως υπεραξία.

#### **Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται στο κόστος.

**1. Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου.**

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως, το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή μετοχών, το κόστος του είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται.

**2. Απόκτηση ως μέρος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων.**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται σε μια αγορά επιχείρησης καταχωρείται με την πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αγοράς. Αν το κόστος του άυλου στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε αυτό δεν πρέπει να καταχωρείται. Στην περίπτωση αυτή συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

**3. Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης.**

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται δωρεάν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, όπως για παράδειγμα δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο ή άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, τότε καταχωρείται και το άυλο περιουσιακό στοιχείο και η επιχορήγηση με την ίδια αξία.

**4. Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων.**

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, όμοιου ή ανόμοιου, τότε το κόστος του είναι η πραγματική αξία του ανταλλαγέντος περιουσιακού στοιχείου πλέον οποιοδήποτε ποσό μετρητών που μεταβιβάστηκε. Στην περίπτωση της ανταλλαγής κανένα κέρδος ή ζημιά δεν καταχωρείται.

**5. Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία.**

Δαπάνες που δημιουργούνται για την δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, αλλά τελικώς δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια καταχωρήσεως του προτύπου αυτού και οι οποίες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, καθόσον η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος της.

**6. Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.**

**A) Φάση έρευνας**

**B) Φάση ανάπτυξης**

Οι δαπάνες διαχωρίζονται σε δαπάνες έρευνας που βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως και σε δαπάνες ανάπτυξης που αντιμετωπίζονται ως πολυετούς απόσβεσης, εφ' όσον συντρέχουν οι προβλεπόμενες από το πρότυπο προϋποθέσεις.

Δαπάνες έρευνας είναι:

- Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων
- Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

- Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές ή προϊόντα.  
Δαπάνες ανάπτυξης είναι:
- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

### **7. Κόστος ενός εσωτερικού δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.**

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει :

- Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών.
- Μισθούς, ημερομίσθια και έξοδα προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα.
- Κάθε δαπάνη, άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του στοιχείου.
- Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση ( ασφάλιστρα, ενοίκια ).
- Τόκοι εφόσον ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος του Δ.Λ.Π 23

Δαπάνες που δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Έξοδα πώλησεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα
- Ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση.
- Δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού που θα λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

### **8. Καταχώρηση μιας δαπάνης**

Δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μια αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα άυλο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που μπορεί να καταχωρηθεί στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό Ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Τέτοιες δαπάνες είναι :

- Οι δαπάνες ερευνών.
- Οι δαπάνες σε δραστηριότητες εκκίνησης.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- Οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού.
- Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης πωλήσεων.
- Οι δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση της επιχείρησης.

### **Παράδειγμα που απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση δαπανών για άυλα περιουσιακά στοιχεία.**

Η εταιρεία Α αναπτύσσει ένα νέο προϊόν. Το κόστος που πραγματοποιήθηκε από το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης της εταιρείας κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 και χαρακτηρίστηκε ως έρευνα ( φάση έρευνας του προϊόντος ) ανήλθε στο ποσό των 400.000. στην χρήση 2003 έγιναν οι αντίστοιχες μελέτες που αφορούσαν την τεχνική και εμπορική τεκμηρίωση του προϊόντος. Το συνολικό κόστος των δαπανών αυτών ανήλθε σε 32.000. στην χρήση 2004 η εταιρεία αντέκρουσε επιτυχώς έναν δικαστικό αγώνα για να προστατεύσει τα αποκλειστικά δικαιώματα εκμετάλλευσης του προϊόντος. Το σύνολο των δικαστικών δαπανών ανήλθε στο ποσό των 19.000.

Η λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών αυτών κατά χρήση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 έχει ως εξής :

<u>Χρήση 2002</u>		
Αποτελέσματα χρήσεως (Δαπάνες έρευνας)	400.000	
Διαθέσιμα		400.000
<u>Χρήση 2003</u>		
Άυλα περιουσιακά στοιχεία ( Δαπάνες ανάπτυξης προϊόντος X)	32.000	
Διαθέσιμα		32.000
<u>Χρήση 2004</u>		
Αποτελέσματα χρήσεως	19.000	
Διαθέσιμα		19.000
//		

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω ισχύουν τα εξής :

- Δαπάνες έρευνας δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία .
- Δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. εφόσον υπάρχει πλήρης τεκμηρίωση για την ανάπτυξη του προϊόντος .
- Δικαστικά έξοδα δεν μπορούν να προσαυξήσουν το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον δεν προσαυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη του άυλου στοιχείου.

Αν η εταιρεία έχανε τον δικαστικό αγώνα, το άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας κτήσεως 32.000 θα ετίθετο υπό αμφισβήτηση.

### **Βασική μέθοδος**

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του.

### Εναλλακτική Μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομείωσης. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μην διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Πρέπει να σημειωθεί ότι η ύπαρξη ενεργών αγορών για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ασύνηθες φαινόμενο, όπως άδειες ταξί, ή αλιευτικές άδειες.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αναπροσαρμόζονται εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, οπότε απεικονίζονται με τη μέθοδο του κόστους. Κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι :

- Σήματα προϊόντων.
- Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών.
- Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα εκμετάλλευσης.

### Παράδειγμα αναπροσαρμογής άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Την 01/09/2001 αποκτήθηκε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για 200.000. η προβλεπόμενη ωφέλιμη ζωή του ήταν 10 έτη, αποφασίσθηκε όμως να αποσβεσθεί σε 5 έτη λόγω της ραγδαίας εξέλιξης της τεχνολογίας στον τομέα παραγωγής των προϊόντων που χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Στις αρχές του 2003 η αγοραία αξία του στοιχείου είχε πέσει στις 50.000. στις αρχές του 2004 η αγοραία αξία του στοιχείου έχει ανατιμηθεί στις 300.000 λόγω βραδυπόρησης της τεχνολογίας ( αντίθετα από την αρχική εκτίμηση ) η δε ωφέλιμη ζωή του στοιχείου επανεκτιμήθηκε σε 3 επί πλέον έτη λήξη (01/09/2009). Η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο των αναπροσαρμοσμένων τιμών και όχι του ιστορικού κόστους.

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

01/09/200	Άυλο περιουσιακό στοιχείο	200.000	
	Διαθέσιμα		200.000
31/12/2001	Αποτελέσματα χρήσεως ( Αποσβέσεις )	13.400	
	Άυλο περιουσιακό στοιχείο		13.400
200.000/5 x 4/12 (στρογγυλοποίηση ποσού )			

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

<u>31/12/2002</u>		
Αποτελέσματα χρήσεως ( Αποσβέσεις )	40.000	
Άυλο περιουσιακό στοιχείο		40.000
200.000/5 = 40.000		
<u>01/01/2003</u>		
Αποτελέσματα χρήσεως (ζημιές απομείωσης της αξίας)	96.600	
Άυλο περιουσιακό στοιχείο		96.600
(200.000 – 13.400 – 40.000 – 50.000) = 96.600		
//		

Η απομένουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου των 50.000 πρέπει να αναποσβεσθεί στις επόμενες 4 χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2006 (έως 31/08/2006), δηλαδή ετήσια απόσβεση 13.600 (50.000/3,67).

<u>31/12/2003</u>		
Αποτελέσματα χρήσεως ( Αποσβέσεις )	13.600	
Άυλο στοιχείο		13.600
<u>01/01/2004</u>		
Άυλο περιουσιακό στοιχείο	263.600	
Αποτελέσματα χρήσεως (ανάκτηση ζημιάς)		70.200
Ίδια κεφάλαια (Διαφορά αναπροσαρμογής)		193.400
//		

Το ποσό των 263.600 είναι διαφορά μεταξύ αγοραίας αξίας του στοιχείου στις αρχές του 2004 και της λογιστικής του αξίας εκείνη τη στιγμή ( 200.000 – 13.400 – 40.000 – 96.600 – 13.600 = 36.400 ).

Το ποσό των 70.200 είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου (36.400 ως ανωτέρω) και λογιστικής αξίας του κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, αν δεν είχε γίνει μείωση της αξίας του ( 200.000 – 13.400 – 40.000 – 40.000 = 106.600).

### **Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων**

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση και από την οποία πρέπει να αρχίζει η απόσβεση.

Για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες όπως :



- Η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου.
- Πληροφόρηση σχετικά με τη παραγωγική ζωή όμοιων περιουσιακών στοιχείων.
- Τεχνολογική ή τεχνική απαξίωση.
- Αναμενόμενες ενέργειες από ανταγωνιστές.
- Το απαιτούμενο επίπεδο των δαπανών συντήρησης προκειμένου να λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο.
- Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Υπάρχουν σπάνιες περιπτώσεις που η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει τα 20 έτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά τα ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να διαπιστώνει την ύπαρξη τυχόν ζημιάς απομείωσης της αξίας του και γνωστοποιεί τους παράγοντες που βασίστηκε για να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.

Η μέθοδος απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντανakλά τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Μπορεί να χρησιμοποιείται οποιαδήποτε μέθοδος απόσβεσης, η οποία βεβαίως πρέπει να ακολουθείται πάγια. Στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων η σταθερή μέθοδος απόσβεσης είναι που ταιριάζει καλύτερα. Οι αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα έξοδα και μερικές φορές μέσω της διαδικασίας της κοστολόγησης, μέρος αυτών μπορεί να ενσωματώνεται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως για παράδειγμα τα αποθέματα.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ως μηδενική εκτός των περιπτώσεων που :

- Υπάρχει δέσμευση από κάποιον τρίτο να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Υπάρχει ενεργός αγορά και η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιορισθεί με παραπομπή σε αυτήν την αγορά.

Σε περίπτωση ύπαρξης υπολειμματικής αξίας το αποσβεστέο ποσό του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με αφαίρεση της αξίας αυτής. Η υπολειμματική αξία μπορεί να επανεκτιμάται σε περίπτωση που υιοθετείται η μέθοδος αναπροσαρμογής της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η περίοδος απόσβεσης (ωφέλιμη ζωή) και η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Μία μεταβολή που αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8, για παράδειγμα μπορεί να επέλθει, όταν η χρήση δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν με μία άδεια αναβάλλεται και η ενεργοποίηση της εξαρτάται από άλλα συνθετικά στοιχεία ενός επιχειρηματικού προγράμματος.

### **Παράδειγμα που εμφανίζει τον τρόπο απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.**

Η εταιρεία Α κατέχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο λογιστικής αξίας κατά την 31/12/2001 από 600 (Αξία κτήσης 1.000 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 400). Την ημερομηνία αυτή η εταιρεία προβαίνει σε εκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου ως εξής :

Ρευστοποιήσιμη αξία 520, η οποία μπορεί να προκύπτει από μία ενεργό αγορά ή από συναλλαγές παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Παρούσα αξία μελλοντικών εισροών από το στοιχείο αυτό (αξία χρήσεως) 542. ο σχετικός υπολογισμός έχει ως εξής :

Αν υποθεθεί ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι 3 έτη, η υπολειμματική αξία 0, οι αναμενόμενες ροές από το στοιχείο είναι 210, 200, 190 αντίστοιχα και το προεξοφλητικό επιτόκιο 5% τότε, η παρούσα αξία των ροών αυτών κατά την 31/12/2001 είναι :

$$\frac{210}{1+0,055} + \frac{200}{(1+0,055)^2} + \frac{190}{(1+0,055)^3} = 200+180+162 = 542$$

Τα στοιχεία που αναφέρθηκαν παραπάνω μπορεί να προκύπτουν από τα αντίστοιχα τμήματα της εταιρείας ή από μελέτες ειδικών συμβούλων. Σύμφωνα με τα ανωτέρω η απομείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την 31/12/2001 είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής του αξίας και του ανακτήσιμου ποσού του, που είναι το μεγαλύτερο μεταξύ ρευστοποιήσιμης αξίας του 520 και παρούσας αξίας αναμενόμενων μελλοντικών εισροών, δηλαδή 542. Συνεπώς, η εταιρεία θα πρέπει να διενεργήσει την εγγραφή :

//		
Αποτελέσματα χρήσεως	58	
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		58
(600-542 = 58)		
//		

Αν όμως υπάρχει μια προηγούμενη αναπροσαρμογή του στοιχείου αυτού καταχωρημένη στα Ίδια Κεφάλαια, επειδή η εταιρεία ακολουθούσε την εναλλακτική μέθοδο που της επέτρεπε να αναπροσαρμόζει την αξία του στοιχείου και έστω ότι αυτή η αναπροσαρμογή είναι 30, τότε η εγγραφή που ρέπει να διενεργηθεί είναι :

//		
Ίδια Κεφάλαια		
(Αναπροσαρμογή)	30	
Αποτελέσματα χρήσης	28	
Άυλα περιουσιακά στοιχεία		58
//		

### Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται από τον Ισολογισμό, όταν πωλείται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή του και τη μεταγενέστερη πώλησή του.

Η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και καθαρού προϊόντος που λαμβάνεται από την απόσυρση ή διάθεση του στοιχείου είναι το κέρδος ή η ζημιά και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περίπτωση ανταλλαγής δεν πρέπει να προκύπτει κέρδος ή ζημιά.

Για πολλές ελληνικές επιχειρήσεις αυτό το Πρότυπο φέρνει σημαντικές αναπροσαρμογές που θα επιβαρύνουν απευθείας την καθαρή τους θέση. Το ΔΛΠ 38 δεν αναγνωρίζει ως άυλα περιουσιακά στοιχεία δαπάνες: για την ίδρυση της επιχείρησης, για αναδιοργάνωση της επιχείρησης, για έρευνα. Μέχρι τώρα οι περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις κεφαλαιοποιούσαν σαν έξοδα και θα επιβαρύνουν την καθαρή τους θέση!



## Δ.Λ.Π 39

### ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Τα **Χρηματοοικονομικά στοιχεία** ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει έξοδα αγοράς ή πληρωμής.

Η **Αναγνώριση ( καταχώρηση )** των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος (με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία **δεσμεύει** τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον Ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

Για κάθε μία από τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την **αγορά**, δύναται να είναι :

- Ø Η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε
- Ø Η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης.

Η πώληση αναγνωρίζεται μόνο κατά την ημερομηνία διακανονισμού.

#### **Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων.**

Στον ενοποιημένο Ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την Τράπεζα.

- 1) **Εμπορικό χαρτοφυλάκιο** : για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε τρέχουσες αξίες με λογισμό της υπέρ(υπο)αξίας στα Αποτελέσματα χρήσης.
- 2) **Διακρατηθέντα έως τη λήξη** : όλα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους . αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.
- 3) **Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς** από την Τράπεζα (όχι εμπορικά) : αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης μείον μειώσεις για τυχόν απώλειες αξίας από προβλήματα εισπραξιμότητας.

- 4) **Διαθέσιμα- προς – πώληση** : όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπέρ(υπο)αξία δύναται να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού είτε στα Αποτελέσματα χρήσης.

Το Δ.Λ.Π 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 27 ΚΑΙ 28.

### **Παράγωγα και Hedging**

Σαν βασική αρχή, τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging).

Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον Ισολογισμό.

Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ' αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρίζεται στα αποτελέσματα.

Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής :

- Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro-hedging).
- Δεν είναι αποδεκτό το εσωτερικό (intra-division και intra-group) hedging : (μεταξύ banking book και trading book).
- Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.
- Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους.

Το hedging πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης.

Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου (risk management strategy).

Το hedging πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματικό (highly effective) και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση.

Η επαρκής αποτελεσματικότητα του hedging ισχύει μόνο όταν : η μεταβολή της αγοραίας αξίας των ταμιακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη μεταβολή της αγοραίας αξίας ή των χρηματοροών της πράξης αντιστάθμισης. Το Δ.Λ.Π 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80% - 125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης (hedging).

Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης (hedging) βασίζεται σε τρεις σχέσεις :

- ✓ Hedging εύλογης (τρέχουσας) αξίας (Fair value hedging): Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον Ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.
- ✓ Hedging χρηματοροών (Cash flow hedging): Δεδομένη της επαρκούς αποτελεσματικότητας του hedging, το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία, απεικονίζεται στον Ισολογισμό, ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται απευθείας στην Καθαρή Θέση (εδώ η καλυπτόμενη συναλλαγή δεν υφίσταται μεταβολή της εύλογης αξίας της επειδή αφορά χρηματοροή).

- ▼ Hedging επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού: Κατά κανόνα ακολουθείται το Δ.Λ.Π 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην Καθαρή Θέση ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

### **Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού.**

Κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού, πρέπει να ελέγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους, τότε η διαφορά λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπο)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντιστοιχίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.

### **Επανεκτίμηση αξίας δανείων**

Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.

### **Φορολογικά Σχόλια**

#### **1) Αποτίμηση των χορηγήσεων**

Με το καθεστώς των Δ.Λ.Π, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται εν πολλοίς ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση στα αποτελέσματα ή, υπό προϋποθέσεις, απευθείας στην Καθαρή Θέση.

Στο άρθρο 28 του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), που ρυθμίζει την αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς, δεν περιλαμβάνεται διάταξη για αποτίμηση χορηγήσεων. Τίθεται επομένως το ζήτημα αν οι κανόνες περί αποτίμησης των χορηγήσεων ανάλογα με τις διακρίσεις που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π θα εφαρμόζονται μόνο για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς.

Εξάλλου, στο βαθμό που θα προκύπτει διαφορά από την εν λόγω αποτίμηση, θα πρέπει να εξετασθεί με ποιο τρόπο και σε ποια βάση το σχετικό κέρδος ή ζημιά θα επηρεάζει το φορολογητέο αποτέλεσμα, με αντίστοιχη προσθήκη στις σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ).

#### **2) Χρεόγραφα**

Οι κανόνες αποτίμησης των χρεογράφων που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π, (και που κατά κανόνα παραπέμπουν στην εύλογη αξία κατά την ημέρα αποτίμησης) δύναται να δημιουργούν τόσο θετικές (κέρδος), όσο και αρνητικές διαφορές (ζημιά) από την αποτίμηση.

Το άρθρο 28 παρ. 5 του ΚΒΣ προβλέπει αποτίμηση στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας. Ως τρέχουσα αξία ρυθμίζεται, ειδικά για τα χρεόγραφα που είναι εισηγμένα σε Χρηματιστήριο, η μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Τίθεται επομένως το ζήτημα αν οι κανόνες περί αποτίμησης των χρεογράφων ανάλογα με τις διακρίσεις που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π θα εφαρμόζονται μόνο για

σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς, με αντίστοιχη τροποποίηση του ΚΒΣ.

Αυτό, περαιτέρω θα επηρεάσει το χειρισμό από φορολογικής πλευράς του σχετικού κέρδους ή ζημιάς. Συγκεκριμένα :

Με βάση τα Δ.Λ.Π, τα κέρδη και οι ζημιές από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση.

Από την άλλη, με βάση το άρθρο 38 παρ. 3 του ΚΦΕ, η ζημιά που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση χρεογράφων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών « Αποθεματικά από Χρεόγραφα » προς συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή / λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Κέρδος από αποτίμηση δεν νοείται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η μεταβολή στους κανόνες αποτίμησης για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων αποτελεί λόγο για μεταβολή της διάταξης που προβλέπει τον φορολογικό χειρισμό των ζημιών από αποτίμηση, ενώ στις οικείες διατάξεις του ΚΦΕ πρέπει να γίνει πρόβλεψη για την φορολογική μεταχείριση των κερδών από αποτίμηση χρεογράφων.

### **3) Παράγωγα και hedging : Εμφάνιση στον Ισολογισμό – Αποτίμηση – Χειρισμός διαφοράς.**

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η σημαντική διαφορά μεταξύ των Δ.Λ.Π και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας έγκειται στο ότι – σύμφωνα με τα πρώτα – τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value).

Η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων ( άρθρ. 28§3 περ. θ' ΚΦΕ που προβλέπει ότι φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η απόδοση από τις πράξεις αυτές ), και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημιάς από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς hedging ( άρθρ. 31 παρ. 1 περ. ιζ' ΚΦΕ ). Τίθεται λοιπόν το ζήτημα συνολικής φορολογικής αντιμετώπισης του κέρδους ή της ζημιάς που λογίζεται τόσο κατά τη λήξη των σχετικών συμβάσεων όσο και κατά την αποτίμηση των παραγώγων στην εύλογη αξία τους, με περαιτέρω ενδεχομένως διάκριση ανάλογα με τον επενδυτικό ή εμπορικό χαρακτήρα τυχόν σχετικών πράξεων.

Το Πρότυπο αυτό, όπως και το Πρότυπο 32 είναι από τα πλέον <<επικίνδυνα>> για τις εταιρείες που έχουν μεγάλο εμπορικό χαρτοφυλάκιο και <<εμπορεύονται>> χρηματοοικονομικά προϊόντα Προβλέπουν την αποτίμηση της αξίας του εμπορικού χαρτοφυλακίου με βάση την τρέχουσα αξία και όχι την αξία κτήσης και κάνουν πολύ αυστηρότερους τους λογιστικούς κανόνες των χρηματοοικονομικών μέσων. **Από την εισαγωγή αυτών των Προτύπων θα πληγούν ιδιαίτερα οι τράπεζες και (ακόμη περισσότερο) οι ασφαλιστικές εταιρείες.**

## Δ.Λ.Π 40

### ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

**Επένδυση σε ακίνητα :** είναι τα ακίνητα (έδαφος ή κτίριο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση.

Ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μια αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια, και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά.

Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής.

Μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν την επένδυση σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του ακινήτου, αν οι δαπάνες αυτές, αυξάνουν την λειτουργικότητα του ακινήτου.

Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με την μέθοδο της πραγματικής αξίας, είτε με την μέθοδο κόστους.

Αν η επιχείρηση επιλέξει την πρώτη μέθοδο, θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στην πραγματική τους αξία και τυχόν κέρδος ή ζημιά καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Το Πρότυπο αυτό ορίζει την πραγματική αξία ως ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του Δ.Λ.Π 16.

Ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του Δ.Λ.Π 16 σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.



**Δ.Λ.Π 41****ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 41 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό καθορίζεται ο τρόπος λογιστικοποίησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, η γεωργική παραγωγή μέχρι το σημείο της σοδειάς και των κυβερνητικών επιχορηγήσεων.

Ως γεωργική εκμετάλλευση ορίζεται η διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώληση τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Η γεωργική παραγωγή θα πρέπει να επίσης να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π 2. Κάθε κέρδος ή ζημιά που προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των παραπάνω θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που η διαφορά αυτή προέκυψε.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγηση τους.

Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις :

- § Το συνολικό κέρδος ή ζημιά που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση.
- § Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία.
- § Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στην χρήση.
- § Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας.
- § Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή.
- § Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου.
- § Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- § Πληροφορίες σχετικά με την φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου έχει καθορισθεί για οικονομικές καταστάσεις οι οποίες αρχίζουν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003 και μεταγενέστερα. Επιτρέπεται βέβαια η προγενέστερη εφαρμογή.

### **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ / ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.** (Σιγαλού Σωτηρία, LSE MSc in LAW & Accounting).

#### **Εισαγωγικά**

Η καθημερινή ενημέρωση για την επιχειρηματική πορεία στην Ελλάδα, καθιστά φανερό το γεγονός ότι ο μικρός επιχειρηματίας και η μικρή επιχείρηση ( οποιαδήποτε μορφή κι αν αυτή παίρνει ) έχουν τον πρώτο λόγο στην επιχειρηματική δράση. Δίνονται κίνητρα σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις αγροτουρισμού και προωθούνται πρωτοβουλίες προώθησης του μικροεπιχειρηματία. Επιπλέον, πρόσφατες ειδήσεις κάνουν λόγο για διασφάλιση των αγροτικών επιδοτήσεων έως και το 2013, προκειμένου για την τόνωση της παραδοσιακής ελληνικής οικονομίας.

Παρά τούτο όμως, τα καθημερινά δημοσιεύματα στον Διεθνή αλλά και εγχώριο τύπο απασχολούνται ως επί το πλείστον με την οικονομική πορεία των μεγάλων, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ( ή σε Χρηματιστήρια του εξωτερικού ) εταιρειών. Και στη χώρα μας, παρά της ισχυρής επικράτησης των μικρών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων στον επιχειρηματικό τομέα, οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν, τον τελευταίο καιρό, τον πρώτο λόγο.

#### **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και πεδίο εφαρμογής**

Αιτία : Ο κανονισμός ( ΕΚ ) αριθ. **1606/2002** του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Σύμφωνα με τον κανονισμό, σε υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005 θα υπάγονται όλες οι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά ΕΕ επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Σκοπός : Η βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά ΕΕ επιχειρήσεις προκειμένου να διευκολυνθεί η αξιολόγηση τους σε μία ολοκληρωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Στις αρχές του 2004, ψηφίστηκε στη χώρα μας ο Νόμος 3229/04 με τον οποίο επικυρώθηκε το αντικείμενο του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, να ισχύουν δηλαδή στα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ΤΑ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ( ή καλύτερα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ) από 1/1/2005. αυτό είναι πάνω κάτω γνωστό εδώ και αρκετό καιρό, όχι όμως και οι προεκτάσεις και επιπτώσεις μιας τέτοιας μεταρρύθμισης στον επιχειρηματικό κόσμο της Ελλάδας, ο οποίος κυριαρχείται ως επί το πλείστον από μικρές και μικρομεσαίες ( οικογενειακές ή συγγενικές αν θέλετε ) επιχειρήσεις.

Διαβάζοντας πρόσφατα, την 9<sup>η</sup> Απριλίου 2004, στην Καθημερινή, άρθρο του Αλέκου Παπαδόπουλου, οικονομικού και διοικητικού διευθυντή της Hellas On Line Α.Ε., συνειδητοποίησα την σοβαρότητα της αλλαγής με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π : « Σε κάθε περίπτωση, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισέρχονται πλήρως στην οικονομική ζωή της χώρας », επισημαίνει ο κ. Παπαδόπουλος.

#### **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ΜΜΕ στην Ελλάδα**

Τα νέο-εισελθέντα Δ.Λ.Π θα επηρεάσουν εκτός από τις μεγάλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική αλλά και σε ξένες χρηματαγορές, και τον "κόσμο" των μικρών επιχειρήσεων. Μπορεί να φαντάζουν οικονομικά ασήμαντες

και ολιγομελείς, ως μεμονωμένες μονάδες επιχειρηματικότητας, όμως στο σύνολό τους οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν ιδιαίτερη σημασία στη συνολική απασχόληση και στη δημιουργία θέσεων εργασίας.

Ιδιαίτερα δε σε μία περιφερειακή οικονομία της ΕΕ, όπως είναι η ελληνική, οι οικονομικές επιδόσεις και οι δυναμικές ανάπτυξης των ΠΜΕ και ΜΜΕ έχουν και θα έχουν αντίκτυπο στη μακροχρόνια μεγέθυνση της χώρας. Επιπλέον, η κυριαρχία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε πολλούς – κυρίως του τεχνολογικού τώρα τελευταία – κλάδους της ελληνικής αλλά και ευρωπαϊκής οικονομίας, κάνει ιδιαίτερα σκόπιμη και διεύρυνση των συνθηκών ενίσχυσης της ανταγωνιστικότητας τους ικανότητας στο νέο περιβάλλον που η πορεία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης διαμορφώνει. Μέσα στα νέα, πιο ομοιογενή πλαίσια ανταγωνιστικότητας που διαμορφώνονται στον Ευρωπαϊκό χώρο με τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θα χρειαστούν αλλαγές και απλοποιήσεις, ένα πιο συμφέρον, τελικά, θεσμικό πλαίσιο Λογιστικής – Ελεγκτικής, Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης καλύτερα, για τις μικρές και μικρομεσαίες Ελληνικές εταιρείες. Η Ελλάδα, ως ιδιαίτερα ενισχυμένη στο χώρο περιφερειακή οικονομία, θα χρειαστεί να φροντίσει για τις μικρές, αλλά πολύ σημαντικές οικονομικές μονάδες καινοτομίας της.

### Προκλήσεις

- **Ανταγωνιστικότητα**

Η πρώτη μορφή πρόκλησης, λοιπόν, που θα χρειαστεί να αντιμετωπίσουν οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι αυτή της ανταγωνιστικότητας. Σκοπός είναι, μέσω της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π, να εξασφαλιστεί η υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση κι έτσι να προαχθεί η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων αλλά και υποχρεώσεων καθώς επίσης η γνωστοποίηση των ταμειακών ροών των εταιρειών, κατά τρόπο ενιαίο, βασισμένο σε χρηματοοικονομικές / λογιστικές μεθόδους διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, θα υποβοηθήσει τις Ελληνικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Γενικότερα, η αξιοπιστία των ελληνικών εταιρειών θα τονωθεί έναντι των επενδυτών, αλλά και προμηθευτών, πελατών και δανειστών τους στις συναλλαγές μεταξύ τους.

Οι εισηγμένες εταιρείες έχουν το προνόμιο να προχωρούν σε ολοένα και περισσότερες και συμφέρουσες για την ανάπτυξη τους εξαγορές και συγχωνεύσεις είτε με άλλες εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο είτε με ξένες εταιρείες και να επωφεληθούν των συνεργιών που θα προκύψουν. Ο λόγος οφείλεται στο γεγονός ότι η πρόσβαση στην οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιρειών θα γίνει ακόμα ευκολότερη και σε συνδυασμό με τη διαφάνεια στις συναλλαγές, θα δώσει τη δυνατότητα σε αυτούς που υποβάλουν την προσφορά να προβούν σε πιο ακριβείς αξιολογήσεις των δυνατοτήτων που απορρέουν από μία τέτοια κίνηση.

Συνεπώς, μια τέτοια αλλαγή, που επηρεάζει άμεσα τα δεδομένα ανταγωνιστικότητας, είναι όχι μόνο ευκατάρια αλλά και επιβεβλημένη προκειμένου και οι μικρές εταιρείες να έχουν βάσιμες προοπτικές επιβίωσης και μεγέθυνσης. Κι επειδή τα Δ.Λ.Π συνθέτουν σώμα κανόνων που συνεχώς διαφοροποιείται και προσαρμόζεται στις μεταλλασσόμενες συνθήκες του οικονομικού περιβάλλοντος, καλό θα είναι να ξεκινήσουμε από τώρα, στη χώρα μας (αν όχι σε ευρωπαϊκό επίπεδο), με ένα απλοποιημένο και εύχρηστο σχέδιο « Προτύπων Χρηματοοικονομικής

Πληροφόρησης για Μικρές και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις » που θα « παρακολουθεί » τις εξελίξεις στο ευρωπαϊκό και διεθνές περιβάλλον.

- **Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση – Φορολογία ~ Αναντιστοιχίες**

Γίνεται αντιληπτό στο χώρο των επιχειρήσεων ότι το θέμα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π δεν είναι μόνο λογιστικό αλλά και αλλαγής στην νοοτροπία πληροφόρησης / δημοσιότητας όγκου στοιχείων. Μέχρι πρόσφατα ο ελληνικός επιχειρηματικός κόσμος ήταν εξοικειωμένος με το Ν.2190/1920 (βασικό νομικό πλαίσιο), το Ελληνικό Γενικό Σχέδιο, Κλαδικά Λογιστικά Πρότυπα (Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες, Ο.Τ.Α, ΝΠΔΔ κλπ.) και - έστω περίπλοκο - Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιχειρείται, για λόγους εναρμόνισης και απλοποίησης, η διευκόλυνση της συντάσσουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης στην απεικόνιση της ( όσο είναι πρακτικά εφικτό ) πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και των οικονομικών επιδόσεών της.

Οι ισχύουσες διατάξεις του Ν.2190/1920, του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των αντίστοιχων κλαδικών σε πολλά σημεία διαφέρουν ουσιωδώς από τους κανόνες αποτίμησης και απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων, που εμπεριέχονται στα Δ.Λ.Π . Πιο συγκεκριμένα ακόμα, υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των υφιστάμενων διατάξεων του 2190 και των Δ.Λ.Π ( κυρίως ως προς τους κανόνες αποτίμησης ) και συνεπακόλουθες ασάφειες κυρίως ως προς τα λογιστικά μεγέθη που λαμβάνονται υπ όψιν για σκοπούς άλλων κανόνων του 2190, όπως π.χ του προσδιορισμού των διανεμητέων κερδών, της επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων κλπ..

Κι ένα απλό παράδειγμα : Το νέο καθεστώς που θα επιβληθεί με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα επηρεάσει τη διαδικασία εξακρίβωσης της αξίας των εταιρικών εισφορών κατά τη σύσταση της εταιρείας αλλά και κατά την τυχόν αύξηση κεφαλαίου. Το θεσμικό πλαίσιο μεθόδων αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων ( αλλά και της επανεκτίμησης αυτών, όπως θα απαιτείται πλέον εκ του Νόμου, σύμφωνα με τις τρέχουσες, οικονομικά ρεαλιστικές αξίες [fair values] ), θα αποκτήσει διαφορετικό περιεχόμενο για τις εισηγμένες εταιρείες απ' ότι για τις υπόλοιπες. Οι ελληνικές επιχειρήσεις στο σύνολό τους θα βρεθούν αντιμέτωπες με ένα **θεσμικό σχίσμα** ανάμεσα στο σύνολο των Δ.Λ.Π και των Διερμηνειών τους από μία και την εθνική νομοθεσία του Ν.2190/20 από την άλλη.

Η φράση «θεσμικό σχίσμα » φαντάζει υπερβολική, αλλά θα αποδειχθεί ότι τελικά δεν είναι, όταν τα Δ.Λ.Π θα αποτελέσουν κοινή πρακτική στην απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Το παραπάνω σχίσμα ίσως διαφανεί όταν η φορολογική – νομική προσέγγιση των οικονομικών αποτελεσμάτων αρχίσει εν καιρώ να διαφοροποιείται ανάμεσα σε εισηγμένες / μεγάλες από τη μία και μικρές εταιρείες από την άλλη. Υποτίθεται ότι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μάλιστα το άρθρο 140 του νέου Νόμου 3224/2004 που πρόσφατα προστέθηκε στον Νόμο 2190 έρχεται να « συμβιβάσει αφενός τη συνταγματική επιταγή της ίσης μεταχείρισης όλων των φορολογουμένων και αφετέρου το γεγονός ότι η μη καθιέρωση των Δ.Λ.Π ως υποχρεωτικών κανόνων σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων όλων, γενικά, των επιχειρήσεων (πράγμα που κρίνεται ως πρακτικά ανέφικτο) αναπόφευκτα θα οδηγήσει στη διαφοροποίηση του λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), ανάλογα με τους ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους

περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της κάθε επιχείρησης», όπως αναγνωρίζει και το ίδιο το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας.

Αν, επομένως κριθεί αναγκαία η έστω και σταδιακή προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας στην κατά τα Δ.Λ.Π (και του άρθρου 140 του Ν.3229/2004) καθιερώνουν εύχρηστοι μηχανισμοί απεικόνισης των διαφορών λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), ώστε αυτές οι διαφορές να παρακολουθούνται με ευκολία τόσο από την ίδια την επιχείρηση όσο και από τα φορολογικά όργανα, αυτοί οι μηχανισμοί θα χρειαστεί να ισχύσουν και για τις ΜΜΕ. Κι αυτό γιατί έτσι, εκτός από τους λόγους χρησιμότητας, τονίζονται και τονώνονται οι προοπτικές των ελληνικών επιχειρήσεων να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους, ώστε κάποια στιγμή να εισέλθουν κι αυτές στην «αρένα των μεγάλων», χωρίς να συναντήσουν θεσμικά και γραφειοκρατικά εμπόδια στη μετάβαση τους αυτή.

Είναι σκόπιμο, αυτήν την χρονική στιγμή, να μην καταφύγουμε σε στείρα υιοθέτηση αποσπασματικών μέτρων και πολιτικών ενδεικνυόμενων από την διεθνή εμπειρία. Η Ελλάδα έχει τις δικές της ανάγκες και προτεραιότητες, τις οποίες μπορεί και πρέπει να προσαρμόζει στις εκάστοτε συνθήκες. Η κριτική σ' αυτήν την περίπτωση ίσως να μην επικεντρωθεί μόνο στην αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π, αλλά κυρίως στην προσαρμοστικότητα που θα επιδείξει το ελληνικό οικονομικό περιβάλλον στην ομαλή και δημιουργική ένταξη τους στα ελληνικά δεδομένα.

- **Αλλαγή νοοτροπίας**

Πρόκειται για αλλαγή νοοτροπίας σε όλο το εταιρικό περιβάλλον γι' αυτό και οι μικρές - μικρομεσαίες εταιρίες θα πρέπει να είναι προετοιμασμένες και θεσμικά κατοχυρωμένες ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις νέες προκλήσεις.

Η Ελλάδα, όπου από την παρουσία του Νόμου στη ρύθμιση και στον προσδιορισμό των εμπορικών συναλλαγών κι από την άλλη οι κρατικές φορολογικές τακτικές και πρακτικές παίζουν καθοριστικό ρόλο, καλείται να εφαρμόσει λογιστικές / χρηματοοικονομικές μεθόδους στην απεικόνιση των συναλλαγών που πραγματοποιούν οι εταιρίες της. Η χώρα μας μπορεί να καυχείται – μέχρι σήμερα – ότι σε εταιρικό επίπεδο αναπτύσσει συμβουλευτικά δίκτυα νομικής αλλά και οικονομικής πληροφόρησης. Από το μικρό, το μικρομεσαίο έως και το μεγάλο επιχειρηματία, έχουμε στην Ελλάδα επαρκή συμβουλευτικά δίκτυα (νομικοί σύμβουλοι, λογιστές, πολλές φορές συγγενείς των επιχειρηματιών) που προσφέρουν επαγγελματική καθοδήγηση σε θέματα **εταιρικής διακυβέρνησης** και **χρηματοοικονομικής εταιρικής διευθέτησης**.

Με την εισαγωγή των ΔΛΠ στο ελληνικό εταιρικό και γενικότερα εμπορικό περιβάλλον, θα υπάρξει μια μετατόπιση από <<Οικονομικές Καταστάσεις **συναλλακτικά** ακριβείς και **νομικά** κατοχυρωμένες σε Οικονομικές Καταστάσεις **χρηματοοικονομικά** ακριβείς και **εκτιμητικά** προσδιορισμένες>> Οι συγκεκριμένες τακτικές και πρακτικές θα επηρεάσουν την καθημερινή εταιρική πραγματικότητα. Ο νομικός κόσμος, που έως τώρα είχε παράδοση <<πρωταγωνιστή>> στη διαχείριση και γενικά εμπλοκή του με τα εταιρικά και κυρίως φορολογικά θέματα των επιχειρήσεων θα χρειαστεί να επαναπροσδιορίσει τη θέση του και να εμπλουτίσει τις οικονομικές και λογιστικές γνώσεις του, βασισμένες πλέον στο νέο, πέρα των εθνικών ορίων, πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, και χωρίς να θέλω να επεκταθώ περισσότερο στα επιμέρους θέματα που θα ανακύψουν με την εφαρμογή των ΔΛΠ, απλά επαναδιατυπώνω μια ήδη εξεφρασμένη διατύπωση: Τα ΔΛΠ πρόκειται να αλλάξουν συνολικά την οικονομική

ζωή της χώρας. Γίνεται ολοένα και περισσότερο λόγος για ένα <<Σύνταγμα για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις>>. Συνακόλουθα, η νέα αυτή οικονομική πραγματικότητα θα επιφέρει αλλαγές και στις μικρές εταιρίες (οποιοδήποτε εταιρικού τύπου [και υπάρχουν αρκετοί στην Ελλάδα]). Θα χρειαστεί να εξευρεθεί τρόπος ώστε οι αλλαγές αυτές να ρυθμιστούν με τους καταλληλότερους θεσμικούς μηχανισμούς, λαμβάνοντας πάντα υπ' όψιν τις επιπτώσεις στο κόστος κεφαλαίου που μπορεί να έχουν οι ρυθμιστικοί αυτοί μηχανισμοί.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από τις στατιστικές τεχνικές και προγράμματα (π. χ. Eurostat) μπορεί να εντοπίσει τα οικονομικά δεδομένα και τις ανάγκες των μικρών της μονάδων καινοτομίας, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Μια φιλότιμη πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, μέσω έκδοσης σχετικών οδηγιών και κανονισμών, θα βοηθούσε να καθιερωθεί κάποιο **θεσμικό πλαίσιο, απλοποιημένο και 'εύχρηστο', για τις μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις**. Θα ανακούφιζε την Ελλάδα, αλλά τυχόν και τις υπόλοιπες χώρες-μέλη της Ε.Ε., από την εμπλοκή στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών μεταξύ Διεθνών και Εθνικών Χρηματοοικονομικών / Λογιστικών Προτύπων. Έτσι για το τελευταίο αυτό πρόβλημα δεν θα χρειαζόταν να καταφύγουμε και πάλι σε περισσότερους νομικούς κανόνες επίλυσής του, σε περισσότερες υπουργικές αποφάσεις, εγκυκλίους και τελικά σε περισσότερη εθνική νομοθεσία.

Σε κάθε περίπτωση οι παραπάνω σκέψεις αποτελούν έναν αρχικό, διερευνητικό προβληματισμό και χρίζουν επανεκτιμήσεων και περαιτέρω πρακτικών προτάσεων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### 1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

*Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής*

*Σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών*

*Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης - Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης*

**2. Εφημερίδα ‘ Ο ΚΟΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ’**

**3. Εφημερίδα ‘ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ’**

**4. Internet :**

Σελίδες: [www.hba.gr](http://www.hba.gr)

[www.gus.gr](http://www.gus.gr)