

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΟΙΚΗΣΗΣ Κ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-  
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΕ Α.Ε.

ΘΕΟΔΩΡΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΑΝΘΙΑ  
ΜΕΡΤΙΚΑ ΜΑΡΙΛΕΝΑ  
ΧΑΡΟΚΟΠΟΥ ΣΤΕΛΛΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΒΙΖΟΣ ΒΑΣ.

ΠΑΤΡΑ 2004

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5741
----------------------	------

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ  
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΕ Α.Ε.

---



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ



Είναι πλέον κοινά παραδεκτό ότι με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας κρίνεται αναγκαία η συγκρισιμότητα των οικονομικών στοιχείων μεταξύ των επιχειρήσεων από χώρα σε χώρα. Η εγκαθίδρυση ενιαίων λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση προχωρεί με ταχείς ρυθμούς, ιδιαίτερα με την έλευση του ευρώ. Αυτό γεννά την ανάγκη για εφαρμογή κοινών οικονομικών κανόνων και αρχών που θα καλύπτουν τις απαιτήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτό τον τρόπο θα επιτυγχάνεται η ομοιόμορφη και αξιόπιστη παρουσίαση των πληροφοριών.

Πολλές χώρες έχουν ήδη εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), [International Accounting Standards], είτε εξ'ολοκλήρου είτε με ελάχιστες προσαρμογές. Επιπρόσθετα, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει προτείνει την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις εισηγμένες εταιρίες των χωρών μελών από 01/01/2005 και αρκετές ξεκίνησαν να δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία με βάση τα Δ.Λ.Π.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν έρθει στην Ελλάδα από το 1974, όταν το γνωστό Σώμα Ορκωτών Λογιστών συμμετείχε τότε στην νεοϊδρυθείσα I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee). Το Σ.Ο.Λ., μετέφρασε, εξέδωσε και διέδωσε τα Δ.Λ.Π., με αποτέλεσμα μέχρι και σήμερα να κοσμούν αυτά τις βιβλιοθήκες. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών διάδοχος του Σ.Ο.Λ. από το 1993, συνέχισε τη προσπάθεια αυτή με αποτέλεσμα να έχουν μεταφραστεί και εκδοθεί στην ελληνική όλα τα Δ.Λ.Π. που είναι αυτή την στιγμή σε ισχύ, όπως και όλες οι ερμηνείες αυτών.

Στην προσπάθειά μας να προσεγγίσουμε και να κατανοήσουμε καλύτερα το θέμα, διαπιστώσαμε ότι αρκετές είναι οι επιχειρήσεις που «αρνούνται» να αποδεχθούν και να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π., ιδιαίτερα σε τοπικό επίπεδο. Στη χώρα μας δεν είναι λίγες οι επιχειρήσεις που τηρούν επιφυλακτική στάση απέναντι στην καθιέρωση των Προτύπων. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την ελλιπή βιβλιογραφία για το θέμα αυτό, μας δημιούργησε πολλές δυσκολίες στην εύρεση και συλλογή πραγματικών στοιχείων που θα μας οδηγούσαν στην ορθή απεικόνιση των Δ.Λ.Π. Παρόλα αυτά προσπαθήσαμε να παρουσιάσουμε όσο πιο σφαιρικά γίνεται το μεγάλο αυτό κεφάλαιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ευελπιστούμε λοιπόν με την εργασία μας να αναπτύξαμε επαρκώς ένα ζήτημα που σίγουρα θα απασχολεί τους οικονομικούς φορείς της χώρας μας για τα επόμενα χρόνια.

Η εργασία αυτή έγκειται σε μια συνοπτική ανάλυση των προτύπων, η οποία περιλαμβάνει το γενικό σκοπό, περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής κάθε προτύπου. Για την ορθότερη παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, θεωρήσαμε σκόπιμο στο τέλος κάθε Προτύπου να εντάξουμε τις σημαντικότερες διαφορές τους με τους ισχύοντες στην Ελλάδα λογιστικούς κανόνες. Στο δεύτερο μέρος της εργασίας παρατίθεται ένα συγκριτικό παράδειγμα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις μιας Α.Ε. ώστε να δείξουμε σε πρακτικό επίπεδο τις διαφορές που θα προέκυπταν αν οι ελληνικές επιχειρήσεις εφαρμόζαν τα Δ.Λ.Π.

Τέλος θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας στον καθηγητή και εισηγητή του θέματος, κ. Αλεβίζο Βασιλείο για την συμβολή και υποστήριξή του κατά την συγγραφή της εργασίας μας.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕΛΙΔΑ

### ΜΕΡΟΣ Α΄

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b>	1
1. Εισαγωγικά στοιχεία	2
2. Σκοποί της Επιτροπής - Υποχρεώσεις Μελών	3
3. Πεδίο Εφαρμογής	4
4. Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.	4
5. Γενικά για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	4

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - Δ.Λ.Π. 1**

<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>	6
1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής του Προτύπου	7
2. Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων	7
3. Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις	8
4. Γενικές αρχές που διέπουν την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων	8
4.1. Η βασική αρχή της ακριβοδικαίης παρουσίασης και συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.	8
4.2. Λογιστικές Μέθοδοι	8
4.3. Η παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας	9
4.4. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων	9
4.5. Η αρχή της συνέπειας στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	10
4.6. Η αρχή της σπουδαιότητας και της ολότητας	10
4.7. Συμψηφισμοί	11
4.7.1. Η αρχή του μη συμψηφισμού περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	11
4.7.2. Η αρχή του συμψηφισμού εσόδων-εξόδων	11
4.8. Η αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης	11
5. Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων	12
5.1. Γνωστοποιήσεις επί των Πινάκων των Οικονομικών Καταστάσεων	12
5.2. Ισολογισμός	12
5.2.1. Κυκλοφορούν Ενεργητικό-Υποχρεώσεις	12
5.2.2. Ελάχιστον Περιεχόμενο του Ισολογισμού	13
5.3. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	14
5.3.1. Ελάχιστον Περιεχόμενο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης	14
5.3.2. Ταξινόμηση των δαπανών κατ' είδος και κατά λειτουργία	14
5.4. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων	15
5.4.1. Σπουδαιότητα της Κατάστασης	15
5.4.2. Περιεχόμενο της Κατάστασης	15
5.5. Κατάσταση Ταμιακών Ροών	16
5.6. Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων	16
5.6.1. Περιεχόμενο του Προσαρτήματος	16



5.6.2.	Κριτήριο προσδιορισμού των γνωστοποιήσεων λογιστικών μεθόδων	17
6.	Γνωστοποιήσεις	17
7.	Έναρξη ισχύος	17
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		<b>18</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2- Δ.Λ.Π. 2**

<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>		<b>19</b>
1.	Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	20
2.	Έννοια των Αποθεμάτων	20
3.	Το Κόστος των Αποθεμάτων	20
3.1.	Διακρίσεις του Κόστους	20
4.	Τεχνικές Μέτρησης του Κόστους	22
5.	Μέθοδοι Κοστολόγησης των Αποθεμάτων	23
5.1.	Η μέθοδος προσδιορισμού του Κόστους στην εξατομικευμένη παραγωγή	23
5.2.	Μέθοδος F.I.F.O.	24
6.	Αποτίμηση των Αποθεμάτων	24
6.1.	Ο Βασικός Κανόνας των Αποθεμάτων	24
7.	Καθαρή αξία ρευστοποίησης	25
8.	Γνωστοποιήσεις	25
9.	Έναρξη ισχύος	26
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		<b>27</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - Δ.Λ.Π. 3**

<b>ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>		<b>29</b>
---	--	-----------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - Δ.Λ.Π. 4**

<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ</b>		<b>30</b>
-----------------------------	--	-----------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - Δ.Λ.Π. 5**

<b>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>		<b>31</b>
---	--	-----------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - Δ.Λ.Π. 6**

<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ</b>		<b>32</b>
---	--	-----------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 - Δ.Λ.Π. 7**

<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ</b>		<b>33</b>
1.	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	34
2.	Παρουσίαση της Κατάστασης Ταμιακών Ροών	34
3.	Εμφάνιση Ταμιακών Ροών	35
3.1	Ταμιακές Ροές από Επιχειρηματικές Δραστηριότητες	35
3.2	Ταμιακές Ροές από Επενδυτικές και Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες	35
3.3.	Ταμιακές Ροές σε Ξένο Νόμισμα	36

3.4.	Τόκοι και μερίσματα	36
3.5.	Φόροι Εισοδήματος	36
3.6.	Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρήσεων	36
3.7.	Μη ταμιακές συναλλαγές	37
4.	Γνωστοποιήσεις	37
5.	Έναρξη ισχύος	37
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		37

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 - Δ.Λ.Π. 8**

<b>ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η΄ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ</b>		38
1.	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	39
2.	Ορισμοί	39
3.	Οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα	39
3.1	Διάκριση των αποτελεσμάτων της χρήσης σε οργανικά και ανόργανα	40
3.2	Έννοια των εκτάκτων εσόδων - εξόδων και κερδών - ζημιών	40
3.3	Έννοια των εκτάκτων εσόδων - εξόδων από συνήθεις δραστηριότητες	40
4.	Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις	40
4.1	Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης	40
5.	Βασικά λάθη	41
5.1	Έννοια των βασικών λαθών	41
5.2	Μέθοδοι διόρθωσης των βασικών λαθών	41
5.2.1	Κύρια μέθοδος	41
5.2.2	Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος	42
6.	Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους	42
6.1	Έννοια της μεταβολής λογιστικής μεθόδου	42
6.2	Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής μιας λογιστικής μεθόδου	43
6.2.1	Κύρια μέθοδος	43
6.2.2	Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος	44
7.	Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	44
8.	Γνωστοποιήσεις	45
9.	Έναρξη Ισχύος	45
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		46

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 - Δ.Λ.Π. 9**

<b>ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ</b>	48
---------------------------------------	----

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 - Δ.Λ.Π. 10**

<b>ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</b>		49
1.	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	50

2.	Έννοια και διάκριση των οψιγενών γεγονότων	50
2.1	Διορθωτικά γεγονότα	50
2.2	Μη Διόρθωτικά γεγονότα	50
3.	Μερίσματα πληρωτέα στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων	51
4.	Γνωστοποιήσεις	51
5.	Έναρξη ισχύος	52
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		52

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 - Δ.Λ.Π. 11**

<b>ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ</b>		53
1.	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	54
2.	Ορισμοί	54
3.	Συμβατικό Έσοδο	54
4.	Συμβατικό κόστος	55
5.	Καταχώρηση Συμβατικών Εσόδων και Εξόδων	56
6.	Γνωστοποιήσεις	57
7.	Έναρξη Ισχύος	57
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		57

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 - Δ.Λ.Π. 12**

<b>ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>		58
1.	Εισαγωγή	59
2.	Μέθοδοι Λογιστικοποίησης φορολογικών επιπτώσεων	59
2.1	Μέθοδος αναβολής	59
2.2	Μέθοδος της υποχρέωσης	60
3.	Ορισμοί	60
4.	Θεμελιώδης αρχή του Δ.Λ.Π.12	61
5.	Καταχώρηση Φορολογικών Υποχρεώσεων και Απαιτήσεων	61
6.	Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές	61
7.	Πότε η επιχείρηση καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	62
8.	Αποτίμηση	62
9.	Συναλλαγές που επηρεάζουν την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	63
10.	Συναλλαγές που επηρεάζουν τον Ισολογισμό	63
11.	Παρουσίαση στον Ισολογισμό	66
12.	Γνωστοποιήσεις	66
13.	Έναρξη Ισχύος	67
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>		68

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 - Δ.Λ.Π. 13**

<b>ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>		69
--	--	----

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14 - Δ.Λ.Π. 14**

<b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ</b>	70
1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	71
2. Έννοια των οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα	71
3. Καθορισμός των προς παρουσίαση τομέων	72
4. Πρωτεύον τύπος παρουσίασης των τομέων	72
5. Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση	73
6. Έναρξη Ισχύος	73
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	74

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15 - Δ.Λ.Π. 15**

<b>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ</b>	75
1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	76
2. Μέθοδοι κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων	76
3. Γνωστοποιήσεις	76
4. Φορολογικά Σχόλια	76
5. Έναρξη Ισχύος	77
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	77

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16 - Δ.Λ.Π. 16**

<b>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>	78
1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	79
2. Ορισμοί	79
3. Καταχώρηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	79
4. Αρχική Αποτίμηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	80
5. Ανταλλαγές Παγίων Στοιχείων	81
6. Μεταγενέστερες δαπάνες	81
7. Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση	81
7.1 Βασική μέθοδος	81
7.2 Εναλλακτική μέθοδος	82
8. Αποσβέσεις	82
9. Αποσύρσεις και διαθέσεις	83
10. Αποζημιώσεις από τρίτους για ζημιές ή απομείωση της αξίας των ενσώματων ακινήτοποιήσεων	83
11. Γνωστοποιήσεις	83
12. Έναρξη Ισχύος	84
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	85

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17 - Δ.Λ.Π. 17**

<b>ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ</b>	86
1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	87
2. Ορισμοί	87
3. Οι μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών	89
3.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις	89

3.2	Λειτουργικές μισθώσεις	89
4.	Οι μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των εκμισθωτών	89
4.1	Χρηματοδοτικές μισθώσεις	89
4.2	Λειτουργικές μισθώσεις	90
5.	Πράξεις Πώλησης και Επαναμίσθωσης	90
6.	Κίνητρα για Λειτουργικές Μισθώσεις	91
7.	Γνωστοποιήσεις	91
7.1	Γνωστοποιήσεις από τους μισθωτές	91
7.2	Γνωστοποιήσεις από τους εκμισθωτές	92
8.	Έναρξη Ισχύος	92
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	93

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18 - Δ.Λ.Π. 18**

	<b>ΕΣΟΔΑ</b>	94
1.	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	95
2.	Έννοια - ορισμός των Εσόδων	95
3.	Αποτίμηση των εσόδων	95
4.	Πώληση των αγαθών	96
5.	Παροχή Υπηρεσιών	96
6.	Τόκοι - Δικαιώματα και Μερίσματα	97
7.	Γνωστοποιήσεις	97
8.	Έναρξη Ισχύος	97
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	98

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19 - Δ.Λ.Π. 19**

	<b>ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ</b>	99
1.	Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	100
2.	Ορισμοί	100
3.	Ανάλυση των 5 κατηγοριών των παροχών προς τους εργαζόμενους	101
3.1	Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	101
3.2	Παροχές μετά την απασχόληση	101
3.3	Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους	101
3.4	Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως	102
3.5	Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών	102
4.	Λογιστική των παροχών προς τους εργαζόμενους	102
4.1	Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	102
4.1.1	Ημερομίσθια, μισθοί, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων	102
4.1.2	Βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες	103
4.1.3	Πρόγραμμα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών	103
4.1.4	Μη νομισματικές παροχές	103
4.2	Παροχές μετά την απασχόληση	103
4.2.1	Προγράμματα καθορισμένων εισφορών	103
4.2.2	Προγράμματα καθορισμένων παροχών	103
4.3	Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους	104
4.4	Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσης	104



4.5	Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση των αξιών αυτών	104
5.	Γνωστοποιήσεις	104
5.1	Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	105
5.2	Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως	105
5.3	Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους	105
5.4	Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως	105
5.5	Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών	105
6.	Έναρξη ισχύος	106
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Α.Π. ΚΑΙ Δ.Α.Π.</b>		106

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20 - Δ.Α.Π. 20**

<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ</b>		107
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	108
2.	Έννοιες	108
3.	Έννοια και διακρίσεις της κρατικής υποστήριξης	108
4.	Λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων	109
4.2	Απεικόνιση της επιχορήγησης σε πίστωση των αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων	109
5.	Λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων κατά τις απόψεις της I.A.S.C.	110
5.1	Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων στα βιβλία της επιχείρησης	110
5.2	Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων στο μεταβατικό λογαριασμό παθητικού "Έσοδα επομένων χρήσεων" και όχι απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια	110
5.3	Ειδικότερα για τις επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων - Έννοια και παρακολούθηση	111
5.4	Ειδικότερα για τις επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα	111
5.5	Ειδικότερα για τις μη νομιματικές κρατικές επιχορηγήσεις	111
6.	Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων	112
7.	Κρατική υποστήριξη μη απεικονιζόμενη λογιστικά	112
8.	Γνωστοποιήσεις	112
9.	Έναρξη ισχύος	112
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Α.Π. ΚΑΙ Δ.Α.Π.</b>		113

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21 - Δ.Α.Π. 21**

<b>ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ</b>		114
1.	Σκοπός - πεδίο εφαρμογής	115
2.	Ορισμοί	115
3.	Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα	115
3.1	Παρουσίαση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα σε μεταγενέστερους λογαριασμούς	116
4.	Μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμετάλλευσεων	

εξωτερικού που είχαν καταρτιστεί σε ξένο νόμισμα	116
5. Προσδιορισμός τηρούμενου νομίσματος	117
6. Γνωστοποιήσεις	117
7. Έναρξη ισχύος	117
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>117</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22 - Δ.Λ.Π. 22**

<b>ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>118</b>
1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	119
2. Έννοιες	119
3. Ενοποίηση με αγορά	119
3.1 Λογιστική απεικόνιση με την μέθοδο της αγοράς	120
3.2 Κόστος αγοράς	120
3.2.1. Κατανομή του κόστους αγοράς	121
3.2.1.1. Βασική μέθοδος	121
3.2.1.2. Εναλλακτική μέθοδος	121
3.3 Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις - Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας τους	121
3.4 Υπεραξία που προκύπτει από την αγορά	122
3.4.1. Θετική υπεραξία	122
3.4.2. Αρνητική υπεραξία	122
3.5 Αναπροσαρμογές του τιμήματος της αγοράς	123
3.6 Μεταγενέστερη καταχώρηση ή μεταβολές στην αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεις	123
4. Συνένωση δικαιωμάτων και η λογιστική τους αντιμετώπιση	123
5. Κριτήρια διαχωρισμού μιας ενοποίησης ως αγοράς ή συνένωσης δικαιωμάτων	124
6. Γνωστοποιήσεις	124
7. Έναρξη ισχύος	125
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>126</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23 - Δ.Λ.Π. 23**

<b>ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ</b>	<b>127</b>
1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	128
2. Ορισμοί	128
3. Λογιστική του δανειακού κόστους	128
3.1 Βασική μέθοδος	128
3.2 Εναλλακτική μέθοδος	128
4. Γνωστοποιήσεις	129
5. Έναρξη ισχύος	130
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>130</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24 - Δ.Λ.Π. 24**

<b>ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ</b>	<b>131</b>
1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής	132
2. Ορισμοί - Έννοιες των συνδεδεμένων μερών	132

3.	Γνωστοποιήσεις	132
4.	Έναρξη ισχύος	133
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Α.Π. ΚΑΙ Δ.Α.Π.</b>	133

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25 - Δ.Α.Π. 25</b>	
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>	134

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 26 - Δ.Α.Π. 26</b>		
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ</b>	135	
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	136
2.	Ορισμοί - Έννοιες	136
3.	Εκθέσεις - Γνωστοποιήσεις	136
3.1	Προγράμματα καθορισμένων εισφορών	136
3.2	Προγράμματα καθορισμένων παροχών	136
4.	Εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	137
5.	Γνωστοποιήσεις	137
6.	Έναρξη ισχύος	137
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Ε.Α.Π. ΚΑΙ Δ.Α.Π.</b>	137

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 27 - Δ.Α.Π. 27</b>		
<b>ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ</b>	138	
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	139
2.	Ορισμοί	139
3.	Παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	139
4.	Περιεχόμενα ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	139
4.1	Εταιρίες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση	139
4.2	Εταιρίες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση	139
5.	Διαδικασίες ενοποίησης	140
6.	Γνωστοποιήσεις	141
7.	Έναρξη ισχύος	142
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Α.Π. ΚΑΙ Δ.Α.Π.</b>	142

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 28 - Δ.Α.Π. 28</b>		
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ</b>	143	
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	144
2.	Προσδιορισμός των εννοιών που χρησιμοποιεί το Πρότυπο	144
3.	Η Μέθοδος της Καθαρής Θέσεως	144
4.	Η Μέθοδος του Κόστους Κτήσης	145
5.	Αλεικόνιση της συμμετοχής σε συγγενή επιχείρηση στις ατομικές καταστάσεις του επενδυτή	146
5.1	Όταν η επενδύουσα καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	146
5.2	Όταν η επενδύουσα δεν καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	146

6.	Συναλλαγές μεταξύ συγγενούς και επενδυτή ή ενοποιούμενων θυγατρικών του επενδυτή	146
7.	Ζημίες απομείωσης της αξίας συγγενών επιχειρήσεων	147
8.	Γνωστοποιήσεις	147
9.	Έναρξη ισχύος	148
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>148</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 29 - Δ.Λ.Π. 29**

### **ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ**

		149
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	150
2.	Αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων	150
2.1	Αναπροσαρμογή οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί με βάση το ιστορικό κόστος	150
2.1.1.	Ισολογισμός	150
2.1.2	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	151
2.1.3	Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση	151
2.2	Αναπροσαρμογή οικονομικών καταστάσεων που είχαν συνταχθεί με βάση το τρέχον κόστος	151
2.2.1	Ισολογισμός	151
2.2.2.	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	151
2.2.3	Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση	151
2.3	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	152
2.4	Κατάσταση Ταμιακών Ροών	152
3.	Επιλογή Γενικού Δείκτη Τιμών	152
4.	Οικονομίες που παύουν να είναι υπερπληθωριστικές	152
5.	Γνωστοποιήσεις	152
6.	Έναρξη Ισχύος	152
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>152</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 30 - Δ.Λ.Π. 30**

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

		153
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	154
2.	Λογιστικές μέθοδοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των τραπεζών	154
3.	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	154
4.	Ισολογισμός	155
5.	Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις και στοιχεία εκτός Ισολογισμού	156
6.	Λήξεις Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων	156
7.	Γνωστοποιήσεις	157
7.1	Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές	157
7.2	Διαχειριστικές δραστηριότητες	157
7.3	Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών	157

8. Έναρξη Ισχύος	158
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>158</b>

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 31 - Δ.Λ.Π. 31**

#### **ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**

1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	160
2. Ορισμοί	160
3. Συμβατικός διακανονισμός	160
4. Μορφές κοινοπραξιών	161
4.1 Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες	161
4.2 Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία	161
4.3 Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες	161
5. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος	162
5.1 Βασική μέθοδος - Αναλογική Ενοποίηση	162
5.2 Εναλλακτική μέθοδος - μέθοδος της Καθαρής Θέσης	162
5.3 Εξαιρέσεις στη βασική και επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο	162
6. Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος	162
7. Συναλλαγές μεταξύ Κοινοπρακτούντος και Κοινοπραξίας	162
8. Απεικόνιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες στις Οικονομικές Καταστάσεις ενός Επενδυτή	163
9. Γνωστοποιήσεις	163
10. Έναρξη Ισχύος	163
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>164</b>

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 32 - Δ.Λ.Π. 32**

#### **ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**

1. Σκοπός - πεδίο Εφαρμογής	166
2. Ορισμοί	166
3. Παρουσίαση Χρηματοπιστωτικών μέσων από τον εκδότη τους στον Ισολογισμό του	167
4. Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα	167
5. Δαπάνες συναλλαγών Καθαρής Θέσης	167
6. Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού	168
7. Γνωστοποιήσεις	168
8. Έναρξη ισχύος	169
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>170</b>

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 33 - Δ.Λ.Π. 33**

#### **ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ**

1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	172
2. Ορισμοί	172
3. Μέτρηση κερδών ανά μετοχή	172
3.1 Βασικά κέρδη κατά μετοχή	172



3.2	Μειωμένα κέρδη κατά μετοχή	173
4.	Αναπροσαρμογή αριθμού μετοχών	173
5.	Γνωστοποιήσεις	174
6.	Έναρξη ισχύος	174
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>174</b>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 34 - Δ.Λ.Π. 34**

	<b>ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ</b>	<b>175</b>
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	176
2.	Ορισμοί	176
3.	Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης	176
4.	Περίοδοι για τις οποίες χρειάζεται παρουσίαση Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων	177
5.	Έναρξη ισχύος	177
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>177</b>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 35 - Δ.Λ.Π. 35**

	<b>ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ</b>	<b>178</b>
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	179
2.	Ορισμοί	179
3.	Αρχικό γεγονός Γνωστοποίησης μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης	179
4.	Καταχώρηση και αποτίμηση	179
5.	Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις	180
6.	Έναρξη ισχύος	180
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>180</b>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 36 - Δ.Λ.Π. 36**

	<b>ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>181</b>
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	182
2.	Ορισμοί	182
3.	Αποτίμηση αξίας των περιουσιακών στοιχείων στο "ανακτήσιμο ποσό"	183
4.	Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου έχει αποτιμηθεί	183
5.	Εκτίμηση του "ανακτήσιμου ποσού"	184
6.	Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου	185
7.	Το επιτόκιο προεξόφλησης των ταμιακών ροών	186
8.	Λογιστικός χειρισμός της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου	187
9.	Μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών	187
10.	Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών	187
10.1	Έννοια του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας ταμιακών ροών	187
10.2	Λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών	187
10.2.10	Βασικός κανόνας	187

10.3	Περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση	188
11.	Υπεραξία που προέκυψε από εξαγορά επιχείρησης	188
11.1	Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία	188
11.2	Η υπεραξία πρέπει να κατανέμεται στις μονάδες που δημιουργούν πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση	189
12.	Λογιστικός χειρισμός της ζημίας απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών	189
13.	Αναστροφή ζημίας απομείωσης - Γενικά	190
13.1	Ο βασικός κανόνας - Αναστροφή ζημίας απομείωσης	190
13.1.1	Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης	190
13.1.2	Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης	191
14.	Αναστροφή της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου	191
15.	Γνωστοποιήσεις	192
16.	Έναρξη ισχύος	192
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	193

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 37 - Δ.Λ.Π. 37**

#### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

		194
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	195
2.	Ορισμοί	195
3.	Προβλέψεις	196
3.1	Έννοια των προβλέψεων και διάκρισή τους από άλλες υποχρεώσεις	196
3.2	Καταχώρηση των προβλέψεων στα βιβλία	197
4.	Ενδεχόμενες υποχρεώσεις	198
5.	Ενδεχόμενες απαιτήσεις	198
6.	Αποτίμηση των προβλέψεων	199
7.	Επαχθείς συμβάσεις	200
8.	Αναδιάρθρωση της επιχείρησης	200
9.	Γνωστοποιήσεις	201
10.	Λογιστικός χειρισμός κατά την πρώτη εφαρμογή του Προτύπου (Μεταβατικές διατάξεις)	202
11.	Έναρξη ισχύος	202
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	203

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 38 - Δ.Λ.Π. 38**

#### **ΑΨΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

		204
1.	Σκοπός	205
2.	Πεδίο εφαρμογής	205
3.	Προσδιορισμός των εννοιών που χρησιμοποιεί το Πρότυπο	206
4.	Προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ως άυλο	207

4.1	Αναγνωρισιμότητα	207
4.2	Έλεγχος του άυλου στοιχείου	207
4.3	Προσπόριση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών	207
5.	Καταχώρηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης	207
5.1	Μεμονωμένη του άυλου περιουσιακού στοιχείου	208
5.2	Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω ενοποίησης (συγχώνευσης) επιχειρήσεων	208
5.3	Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μέσω κρατικής επιχορήγησης	208
5.4	Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων	209
5.4.1	Με ανταλλαγή ανόμοιου περιουσιακού στοιχείου	209
5.4.2	Με ανταλλαγή όμοιου περιουσιακού στοιχείου	209
6.	Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία	209
6.1	Έννοια της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας	209
6.2	Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν καταχωρείται στα βιβλία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο	210
7.	Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία	210
7.1	Δυσκολίες στην εκτίμηση κατά πόσο το εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία	210
7.2	Φάση έρευνας	210
7.2.1	Έννοια της έρευνας	210
7.2.2	Οι δαπάνες ερευνών πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα όταν πραγματοποιούνται	211
7.3	Φάση ανάπτυξης	211
7.3.1	Έννοια της ανάπτυξης	211
7.3.2	Το στοιχείο που προέρχεται από τη φάση ανάπτυξης πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο	211
8.	Δαπάνες για άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερες της απόκτησης των στοιχείων αυτών	212
9.	Αποτίμηση των άυλων στοιχείων μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης	212
9.1	Βασική μέθοδος	212
9.2	Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος	213
9.2.1	Αποτίμηση του άυλου στοιχείου στην πραγματική του αξία	213
9.2.2	Εκτίμηση της πραγματικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων	213
9.2.3	Κανόνες που διέπουν την αναπροσαρμογή της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων	213
9.2.3.1	Συχνότητα των αναπροσαρμογών	213
10.	Απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων	214
10.1	Περίοδος απόσβεσης	214
10.2	Ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου - μέγιστη διάρκεια, κατ' αρχήν, τα είκοσι έτη	214

10.3	Υπό ποιες προϋποθέσεις η ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται για περίοδο μεγαλύτερη των είκοσι ετών	215
10.4	Υπολειμματική αξία	215
10.5	Μέθοδος απόσβεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων	216
11.	Ανακτησιμότητα της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου - ζημίες απομείωσης της αξίας του	216
11.1	Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση σύμφωνα με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π 36	216
11.2	Άυλα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να εκτιμάται ετησίως	216
11.2.1	Άυλα στοιχεία που δεν είναι έτοιμα για χρήση	216
11.2.2	Άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη της 20ετίας	217
12.	Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων	217
13.	Γνωστοποιήσεις	217
14.	Έναρξη Ισχύος	218
	<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π</b>	219

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 39 - Δ.Λ.Π 39**

### **ΧΡΗΜΑΤΟΠΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

		220
1.	Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	221
2.	Κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων	221
2.1.1	Κατηγορίες	221
2.1.1.1	Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς	221
2.1.1.2	Κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις	221
2.1.1.3	Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα - για εμπορικούς σκοπούς	222
2.1.1.4	Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά μέσα	223
2.1.2	Καταχώρηση	223
2.1.3	Μεταγενέστερη αποτίμηση	223
2.1.4	Επιδράσεις επί των Χρηματοοικονομικών μέσων από την επιλογή της ημερομηνίας καταχώρησης	224
2.1.5	Διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	224
2.2	Ενσωματωμένα παράγωγα	224
2.3	Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις	225
2.3.1	Κατηγορίες	225
2.3.2	Καταχώρηση	225
2.3.3	Αποτίμηση	225
2.3.4	Διαγραφή Χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	225
3.	Αντιστάθμιση	226
3.1	Αντισταθμιζόμενα στοιχεία	226
3.2	Αντισταθμισμένα στοιχεία	226
3.3	Αντισταθμική λογιστική	226
4.	Γνωστοποιήσεις	227

5. Έναρξη Ισχύος	227
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>228</b>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40 - Δ.Λ.Π. 40**

#### **ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ** 229

1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	230
2. Ορισμοί	230
3. Οι επενδύσεις σε ακίνητα	230
3.1 Έννοια των επενδύσεων σε ακίνητα	230
4. Καταχώρηση - Αρχική αποτίμηση ακινήτου επένδυσης	232
4.1 Προϋποθέσεις για την λογιστική καταχώρησης του ακινήτου επένδυσης	232
4.2 Αρχική καταχώρηση του ακινήτου επένδυσης	232
5. Δαπάνες μεταγενέστερες του χρόνου κτήσης του ακινήτου επένδυσης	232
6. Αποτίμηση των ακινήτων επένδυσης μετά την αρχική καταχώρηση	233
6.1 Μέθοδος πραγματικής αξίας	233
6.2 Μέθοδος κόστους	233
7. Διάθεση ακινήτων επένδυσης	234
8. Έναρξη Ισχύος	234
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π</b>	<b>235</b>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 41 - Δ.Λ.Π 41**

#### **ΓΕΩΡΓΙΑ** 236

1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής	237
2. Ορισμοί	237
3. Καταχώρηση και αποτίμηση	237
4.- Κρατικές επιχορηγήσεις	238
5. Παρουσίαση και γνωστοποίηση	238
6. Έναρξη Ισχύος	239
<b>ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.</b>	<b>239</b>

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 42**

#### **ΤΑ ΔΕΚΑ ΠΛΕΟΝ ΣΥΝΗΘΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.** 240

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 43**

#### **ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ** 247



**ΜΕΡΟΣ Β'**

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 44</b>	
<b>ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Α.Π. ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ Α.Ε</b>	<b>251</b>
<hr/>	
<b>ΕΠΙΦΥΛΑΚΤΙΚΕΣ 3 ΣΤΙΣ 4 ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Α.Π.</b>	<b>256</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ</b>	<b>257</b>

# ΜΕΡΟΣ Α΄

---

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

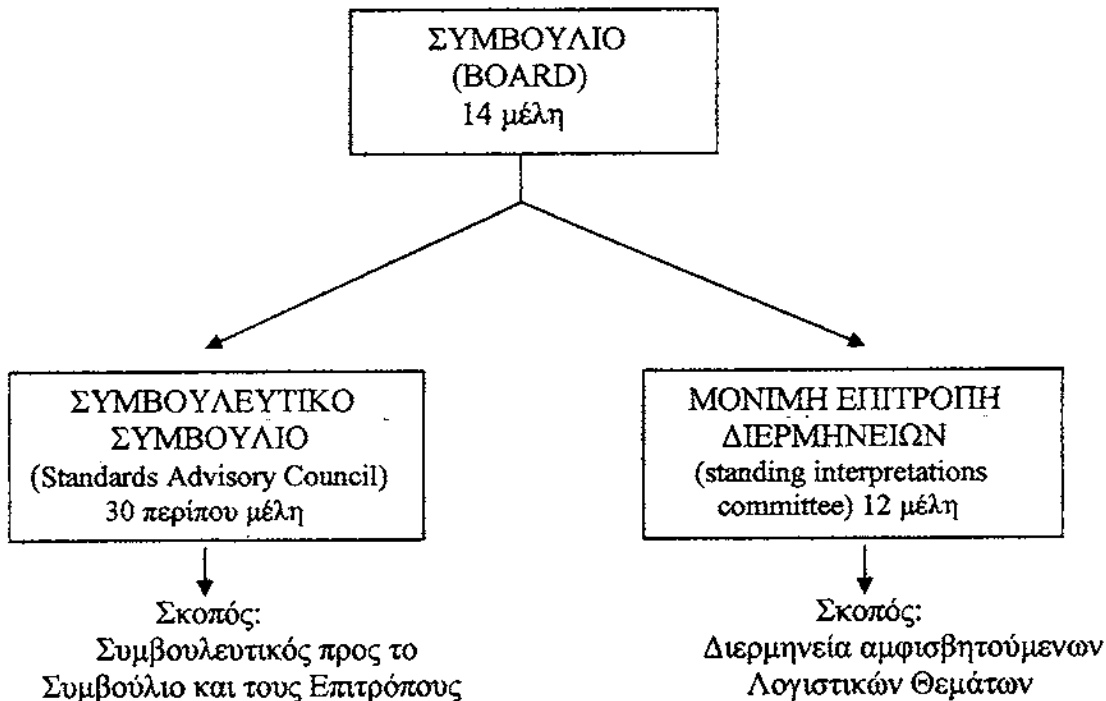
## 1. Εισαγωγικά στοιχεία

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων 10 χωρών (της Αυστραλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ).

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982. Το Μάιο του 2000 γίνεται διάσκεψη στο Εδιμβούργο, όπου τα μέλη της IASB εγκρίνουν την νέα οργανωτική δομή που έχει ως εξής:

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

- Επιτροπές οι οποίες έχουν τις εξής αρμοδιότητες:
  - να διορίζουν τα μέλη του συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,
  - να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
  - να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
  - να τροποποιούν το καταστατικό



Τον Απρίλιο του 2001, η IASB μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικανικής οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB).

Σωστό θα ήταν να κάνουμε και μια συνοπτική αναφορά στα όργανα έκδοσης Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ, τα οποία είναι τα εξής:

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, το οποίο συνέστησε το 1938 το Committee on Accounting Procedures έχοντας ως σκοπό να περιορίσει διαφορές και ασυνέπειες που παρατηρούνταν στην λογιστική πρακτική.

Το παραπάνω όργανο αντικαταστάθηκε το 1959 από το Accounting Principles Board, το οποίο εξέδωσε μεγάλο αριθμό Opinions με τα δόθηκαν εύστοχες λύσεις επί πολλών λογιστικών θεμάτων.

Την 1<sup>η</sup> Ιουλίου άρχισε να λειτουργεί το Financial Accounting Standards Board, τα στελέχη του οποίου είναι ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη της πράξης. Στόχος του FASB είναι να καθιερώσει standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Το FASB έχει εκδώσει σημαντικό αριθμό διακηρύξεων, που είναι οι εξής:

-Statements of Financial Standards. Το FASB εκδίδει Statements αντί για Opinions που εξέδιδε το Accounting Principles. Με αυτά προσδιορίζονται οι λογιστικές αρχές και διαδικασίες.

-Interpretations. Με αυτά ερμηνεύονται τα Opinions που έχουν ήδη εκδοθεί από τα ARB και APB και Statements που έχουν εκδοθεί από το FASB.

-Statements of Financial Accounting Concepts. Αυτά στοχεύουν να εφαρμόσουν σημαντικές αντιλήψεις στις οποίες στηρίζονται τα standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

## 2. Σκοποί της Επιτροπής- Υποχρεώσεις των μελών

Οι σκοποί της IASC, όπως παρουσιάζονται στο καταστατικό της είναι οι εξής:

- Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θα πρέπει να τηρούνται κατά την σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

- Να εργάζεται γενικότερα , για την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσία των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να στηρίζουν το έργο της και οφείλουν να :

- δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για να προχωρήσουν σε δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC.

- να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου να :

- εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα λογιστικά πρότυπα και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
- να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π
- να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα , ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
- Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π από κάθε ουσιαστική άποψη και
- Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π διεθνώς.

### 3. Πεδίο εφαρμογής των Προτύπων

Τα Δ.Λ.Π επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιαστών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιαστών θεμάτων.

Τα Δ.Λ.Π θα πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός Δ.Λ.Π επιτρέπεται μόνο αν αυτό αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου.

Η εφαρμογή κάθε Προτύπου αρχίζει από την καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο Πρότυπο ορίζεται το αντίθετο.

### 4. Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π

Η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π είναι σύνθετη και χρονοβόρα και διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης σε διεθνές επίπεδο.

Περιληπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π έχει ως εξής:

- Από τις κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγονται διάφορα σημαντικά θέματα, τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Ύστερα από την μελέτη του κάθε θέματος και αφού ληφθούν υπόψη οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα Σχέδιο για κάθε θέμα.
- Το κάθε Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο προς έγκριση και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Επιπλέον ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Το Σχέδιο αφού εγκριθεί από το Συμβούλιο, διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα, στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών και στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερόμενους.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις των ανωτέρω ενδιαφερομένων, που λαμβάνονται επί του Σχεδίου, λαμβάνονται υπόψη και επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο γίνονται οι κατάλληλες επεμβάσεις και το Σχέδιο αναθεωρείται.
- Το νέο αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του Συμβουλίου, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Λογιστικό Πρότυπο.
- Σε κάποιο από τα παραπάνω στάδια της διαδικασίας έκδοσης, το Συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, θα πρέπει να εκδοθεί ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο θα πρέπει να γίνει αποδεκτό από την πλειοψηφία του Συμβουλίου.
- Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
- Στις παραπάνω ψηφοφορίες κάθε χώρα και οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

### 5. Γενικά για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

• Τα Δ.Λ.Π αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης.



• Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στα πλέον βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά πολύπλοκα έτσι ώστε να μπορούν να εφαρμοσθούν σε όλες τις χώρες.

- Τα Δ.Λ.Π. δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μίας χώρας αλλά:
  - πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. βάσει νόμου π.χ. Ελλάδα
  - σε άλλες χώρες τα Δ.Λ.Π. υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των Λογιστικών Επαγγελματικών Σωματίων π.χ. Κύπρος
  - ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να συνάδουν με τα Δ.Λ.Π. π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/ πρακτικών/ αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα Δ.Λ.Π. να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Ε.Δ.Λ.Π., που είχε την ευθύνη για την έκδοση των Δ.Λ.Π. από το 1973 μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 Δ.Λ.Π. από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 34. Τα Δ.Λ.Π. 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25 έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα Δ.Λ.Π.

Επίσης, από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης – Δ.Π.Χ.Π.* (International Financial Reporting Standards – I.F.R.S.'s). Από το Μάρτιο του 2001 μέχρι την ημερομηνία της πρώτης έκδοσης των «Εγχειριδίων Δ.Λ.Π. στα Ελληνικά» (Οκτώβριος 2002) δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε Δ.Π.Χ.Π.

Η Ελληνική πολιτεία, με το άρθρο 1 του Ν. 2992/2002, κατέστησε υποχρεωτική την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών επιχειρήσεις και προαιρετική για τις μη εισηγμένες από 1.1.2003 και εφ' εξής, προκειμένου να υπάρξει μία περίοδος προσαρμογής των επιχειρήσεων στις νέες υποχρεώσεις τους.

Στο άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ. Α 20.3.2002), θεσπίστηκε η υποχρέωση για τις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - IAS International Accounting Standards. Η υποχρέωση αυτή αφορά στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για τις διαχειριστικές χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2002. Με τις διατάξεις του Ν. 2992/2002, η Ελληνική νομοθεσία συμμορφώθηκε με την πρόταση Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (2001/0044) σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εντός του οικονομικού χώρου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην πρόταση αυτή, για πρώτη φορά επίσημα αναγνωρίστηκε από τα κοινοτικά όργανα η ανάγκη της ύπαρξης ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων, σύμφωνα με το οποίο πρέπει να καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων στα Ευρωπαϊκά χρηματιστήρια επιχειρήσεων, ούτως ώστε να εναρμονιστούν οι κανόνες της χρηματοοικονομικής παρουσίασής τους και να υιοθετηθεί ένα σύστημα παρουσίασης που θα εξασφαλίζει μεγαλύτερη διαφάνεια και συγκρισιμότητα και μεγαλύτερες δυνατότητες ουσιαστικής αξιολόγησής τους ως προς τις επιδόσεις τους. Η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα στη χρηματοοικονομική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν βασικές προϋποθέσεις στις πολιτικές για τη δημιουργία ενιαίων, ανταγωνιστικών και ελκυστικών κοινοτικών κεφαλαιαγορών, σαν δράση δε έρχεται να συμπληρώσει την καθιέρωση και κυκλοφορία του ενιαίου ευρωπαϊκού νομίματος και να ενισχύσει την ευρωπαϊκή οικονομία.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

---

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

( Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διερμηνείες 8 « Πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π ως βασική λογιστική αρχή» και διερμηνεία 18 « Συνέπεια- Εναλλακτικές μέθοδοι»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός, το Πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίζουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν εκείνες τις καταστάσεις που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως στην ετήσια Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή σε ένα Δελτίο Πληροφοριών.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Το προκείμενο Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις συνοπτικού τύπου ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

## 2. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή.

Βασική επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

- Τα περιουσιακά στοιχεία,
- Τις υποχρεώσεις,
- Τα ίδια κεφάλαια,
- Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, και
- Τις ταμιακές ροές.

Την ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων φέρει το Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο διοικούν όργανο της επιχείρησης. Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις, επειδή όμως το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές, έτσι η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης βαρύνει το Δ.Σ.

### 3. Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Προσάρτημα (Λογιστικές Μέθοδοι και Επεξηγηματικές Σημειώσεις)

### 4. Γενικές Αρχές που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

#### 4.1 Η βασική αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης και συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή το Πρότυπο ορίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν την ακριβοδίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης, της οικονομικής απόδοσης και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάλληλη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και με τις αναγκαίες επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις. Σε όλες σχεδόν τις πιθανές περιπτώσεις η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί τη συμμόρφωση, από κάθε ουσιώδη άποψη, προς τα εφαρμοστέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επομένως, οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την εν λόγω αρχή είναι οι εξής:

- Να επιλέγονται και να εφαρμόζονται οι λογιστικές μέθοδοι σύμφωνα με το Πρότυπο,
- Να παρουσιάζεται πληροφόρηση, που περιλαμβάνει τις λογιστικές μεθόδους κατά αξιόπιστο και συγκριτικό τρόπο,
- Να παρέχονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν οι ρυθμίσεις στα Δ.Λ.Π. είναι ανεπαρκείς για να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των ειδικής φύσης συναλλαγών ή γεγονότων στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

#### 4.2 Λογιστικές μέθοδοι

Με τον όρο λογιστικές μέθοδοι εννοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μια επιχείρηση για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους της επιχείρησης ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με όλες τις ρυθμίσεις κάθε εφαρμοστέου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου και Διερμηνείας.

Σε περιπτώσεις που δεν προβλέπεται ειδική ρύθμιση, πρέπει να αναπτυχθούν μέθοδοι που θα εξασφαλίζουν ότι πληροφορίες που θα παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις θα είναι:

- Συναφείς προς τις ανάγκες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων από τους χρήστες
- Αξιόπιστες ως προς το ότι:

- ✓ Απεικονίζουν πιστά τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της επιχείρησης,
- ✓ Αντανεκλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς το νομικό τύπο,
- ✓ Είναι ουδέτερες, δηλαδή ελεύθερες από προκατάληψη,
- ✓ Έχουν καταρτισθεί με σύνεση,
- ✓ Είναι πλήρεις από όλες τις απόψεις.

#### 4.3 Η παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας

Το παρόν Πρότυπο ορίζει τα ακόλουθα σχετικά με την εν λόγω παραδοχή:

- Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον η διοίκηση προβεί σε εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης.
- Αν η διοίκηση, είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, είτε δεν έχει καμιά πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι, τότε οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τη βάση πάνω στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η επιχείρηση δεν θεωρείται ότι μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.

Πρέπει να σημειωθεί ότι αν συντρέχει η παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το προβλεπόμενο μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών ή περισσότερο από την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### 4.4 Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Σύμφωνα με την αρχή αυτή η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων, με εξαίρεση τις πληροφορίες από την Κατάσταση Ταμιακών Ροών με τις ακόλουθες επεξηγήσεις:

- Οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται λογιστικά, όταν πραγματοποιούνται (και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα) και καταχωρούνται στα βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων τις οποίες αφορούν.
- Οι δαπάνες καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση της άμεσης σχέσης μεταξύ του κόστους που πραγματοποιήθηκε και του συγκεκριμένου εσόδου που αποκτήθηκε (συσχετισμός).
- Η εφαρμογή της αρχής του συσχετισμού των εσόδων και εξόδων -αρχή της αντισυμβαλλόμενης-, (Matching Principle) δεν επιτρέπει την καταχώρηση στοιχείων στον ισολογισμό, τα οποία δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων.

#### 4.5 Η αρχή της συνέπειας στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από χρήση σε χρήση εκτός αν:

- Μια μεταβολή στη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων προβλέπεται ότι θα καταλήξει σε μια καταλληλότερη παρουσίαση των γεγονότων και συναλλαγών.
- Μια μεταβολή στην παρουσίαση απαιτείται από ένα Διεθνές Πρότυπο ή από διερμηνεία της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών.

#### 4.6 Η αρχή της σπουδαιότητας και της ολότητας

Το Πρότυπο, σχετικά με την αρχή αυτή ορίζει ότι κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Παρ' όλα αυτά, επουσιώδη ποσά πρέπει να συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσης ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Ακόμα το Πρότυπο 1 αποσαφηνίζει ορισμένες έννοιες με τα εξής:

- Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών, οι οποίες κατατάσσονται και συγκεντρώνονται σε ομάδες, σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους. Το τελικό στάδιο στη διαδικασία της συγκέντρωσης και ταξινόμησης είναι η παρουσίαση του συμπυκνωμένου και ταξινομημένου υλικού, που σχηματίζει σειρά κονδυλίων είτε στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων είτε στο προσάρτημα.
- Αν ένα συγκεκριμένο κονδύλι δεν είναι ουσιώδες, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα είτε στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων είτε στο προσάρτημα.
- Ένα κονδύλι που δεν είναι επαρκώς ουσιώδες για να δικαιολογεί ξεχωριστή παρουσίαση στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί παρ' όλα αυτά να είναι επαρκώς ουσιώδες για να παρουσιαστεί ξεχωριστά στο προσάρτημα.
- Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις εφόσον η μη γνωστοποίησή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται επί τη βάση των οικονομικών καταστάσεων. Η σπουδαιότητα εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση του κρινόμενου στοιχείου στις ειδικές συνθήκες της παράλειψής του. Για την απόφαση, αν ένα στοιχείο ή μια συγκέντρωση στοιχείων είναι ουσιώδης, συνεκτιμώνται η φύση και το μέγεθός του.
- Η σπουδαιότητα προβλέπει ότι δεν χρειάζεται να πληρούνται οι συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αν η πληροφόρηση που προκύπτει δεν είναι ουσιώδης.

Βασικά, όλες οι συναλλαγές και γενικά όλα τα λογιστικά γεγονότα πρέπει να αντιμετωπίζονται με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Εντούτοις, επιτρέπεται παρέκκλιση από τις αρχές αυτές προκειμένου για λογιστικά γεγονότα που αφορούν ασήμαντα ποσά, τα οποία δεν επηρεάζουν την περιουσιακή κατάσταση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης και γενικά δεν είναι σημαντικά για να επηρεάσουν τη λήψη αποφάσεων.

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχή της σημαντικότητας των λογιστικών γεγονότων δεν επιτρέπει την παράλειψη καταχώρησης και αποκάλυψης του

επουσιώδους λογιστικού γεγονότος, αλλά απλώς επιτρέπει τη διαφορετική αντιμετώπισή του κατά παρέκκλιση από τις γενικές αρχές της λογιστικής.

#### 4.7 Συμψηφισμοί

##### 4.7.1 Η αρχή του μη συμψηφισμού περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός και αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Όπως εξηγεί το Πρότυπο, είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, όταν είναι επουσιώδη να απεικονίζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων είτε στον Ισολογισμό, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή του γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων, για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων, δεν είναι συμψηφισμός.

##### 4.7.2 Η αρχή του συμψηφισμού εσόδων-εξόδων

Το Πρότυπο καθιερώνει την αρχή ότι στοιχεία εσόδων και εξόδων πρέπει να συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:

- ✓ Ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο το απαιτεί ή το επιτρέπει ή
- ✓ Κέρδη, ζημιές και σχετικά έξοδα που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα δεν είναι ουσιώδη.

Η επιχείρηση αναλαμβάνει κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δεν δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι απαραίτητες για τις κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα. Τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών παρουσιάζονται, όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή του γεγονότος, ύστερα από την αφαίρεση, από κάθε έσοδο, των σχετικών δαπανών που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή.

#### 4.8 Η αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης

Το Πρότυπο 1 σχετικά με την αρχή αυτή ορίζει ότι η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά.

Ακόμα, επεξηγείται ότι η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης.

Όταν η παρουσίαση ή η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μιας χρήσης μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο.

Επίσης, για κάθε ανακατάταξη, γνωστοποιείται η φύση της, το ποσό και η αιτία. Όταν δεν είναι δυνατό να γίνει ανακατάταξη συγκριτικών ποσών, πρέπει να γνωστοποιείται η αιτία της μη ανακατάταξης και η φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει, αν τα ποσά είχαν ανακαταταγεί.

## 5. Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων

### 5.1 Γνωστοποιήσεις επί των πινάκων των οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευόμενα έντυπα. Επίσης πρέπει να εκθέτονται 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, ο οποίος αναφέρεται στην περίπτωση της παρουσίασης των ποσών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδες του τηρούμενου νομίσματος, γεγονός που είναι αποδεκτό, εφόσον δεν υπάρχει απώλεια πληροφοριών και αξιοπιστίας.

Τέλος οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τους έξι μήνες.

### 5.2 Ισολογισμός

#### 5.2.1 Κυκλοφορούν Ενεργητικό-Υποχρεώσεις

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει, βασιζόμενη κυρίως, στη φύση των δραστηριοτήτων, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά στοιχεία και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις, ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον πίνακα του ισολογισμού. Στην περίπτωση που μια επιχείρηση επιλέγει να μην προβεί στην παραπάνω διάκριση των περιουσιακών στοιχείων, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αναγκαστικά θα πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστοποίησής τους.

Έτσι λοιπόν, κατά το Πρότυπο, ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν, όταν αυτό:

- (α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης
- (β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού
- (γ) συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους.

Όλα τα υπόλοιπα στοιχεία πρέπει να αναφέρονται ως μη κυκλοφοριακά, δηλαδή το Πρότυπο με αυτό τον όρο συμπεριλαμβάνει ενσώματα, άυλα, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μακροπρόθεσμης φύσης. Βέβαια, δεν



απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής. Πρέπει να σημειωθεί ότι το Πρότυπο διευκρινίζει ότι στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνονται τα αποθέματα προς πώληση ή ανάλωση και εμπορικές απαιτήσεις εισπρακτέες, στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η χρησιμοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

~~Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, ορίζεται ότι ως βραχυπρόθεσμες κατατάσσονται αυτές οι οποίες:~~

- ο Αναμένονται να διακανονισθούν κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης
- ο Οφείλονται να διακανονισθούν μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία ισολογισμού
- ο Όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Ακόμα διασαφηνίζεται από το Πρότυπο, ότι το βραχυπρόθεσμο μέρος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων συνεχίζει να κατατάσσεται στις μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αν:

-η αρχική προθεσμία ήταν για μια περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών  
-η επιχείρηση προτίθεται να αναζηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναζηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων της εξόφλησης που ολοκληρώνεται πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

Όταν μια επιχείρηση επιλέγει να μην κάνει την παραπάνω κατάταξη, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστότητάς τους.

### 5.2.2 Ελάχιστον περιεχόμενο του Ισολογισμού

Ο πίνακας του Ισολογισμού πρέπει, κατά το Πρότυπο, να περιλαμβάνει θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν, τουλάχιστον, τα ακόλουθα κονδύλια:

1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις,
2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία,
3. Χρηματοοικονομικά στοιχεία,
4. Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
5. Αποθέματα,
6. Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις,
7. Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά,
8. Υποχρεώσεις προς προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις,
9. Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις,
10. Προβλέψεις,
11. Μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις,
12. Δικαιώματα μειοψηφίας, και
13. Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, όταν απαιτείται από ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ή όταν απαιτείται για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Τώρα κατά το πόσο πρόσθετα στοιχεία παρουσιάζονται ξεχωριστά, βασίζεται στις παρακάτω εκτιμήσεις:

(α) για το είδος και τη ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων και τη σπουδαιότητα τους

- (β) για τη λειτουργία τους μέσα στην επιχείρηση  
 (γ) για τα ποσά, τη φύση και το χρόνο των υποχρεώσεων

### 5.3 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

#### 5.3.1 Ελάχιστον περιεχόμενο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 ο πίνακας της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα κονδύλια:

- 1) Έσοδα
- 2) Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- 3) Χρηματοοικονομικά έξοδα
- 4) Μεριδίο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- 5) Δαπάνη φόρου
- 6) Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες
- 7) Έκτακτα στοιχεία
- 8) Δικαιώματα μειοψηφίας, και
- 9) Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται όταν απαιτείται από Δ.Α.Π. ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής απόδοσης της επιχείρησης.

#### 5.3.2. Ταξινόμηση των δαπανών κατ' είδος και κατά λειτουργία

Κατά τη μέθοδο της ταξινόμησης των δαπανών κατ' είδος, οι δαπάνες συγκεντρώνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τη φύση τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, δαπάνες μεταφοράς, μισθοί και ημερομίσθια, δαπάνες διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών μέσα στην επιχείρηση. Αυτή η μέθοδος είναι απλή για να εφαρμόζεται σε πολλές μικρότερες επιχειρήσεις, αφού καμία κατανομή των εξόδων εκμετάλλευσης δεν είναι αναγκαία μεταξύ των λειτουργικών κατατάξεων. Ένα παράδειγμα κατάταξης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των κατ' είδος δαπανών, έχει ως ακολούθως:

Έσοδα εργασιών	X
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	X
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και εργασιών υπό εκτέλεση	X
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	X
Δαπάνες προσωπικού	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων και άυλων στοιχείων	X
Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως	X
Σύνολα δαπανών εκμετάλλευσης	<u>(X)</u>
Κέρδος από την εκμετάλλευση (οργανικό)	<u>X</u>

Η δεύτερη μέθοδος που αναφέρεται ως μέθοδος της ταξινόμησης των δαπανών κατά λειτουργία κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους, ως μέρος του κόστους πωλήσεων, διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Αυτή η παρουσίαση συχνά παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες από ότι η κατάταξη των δαπανών κατ' είδος, αλλά η κατανομή των δαπανών στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης.

Έσοδα	X
Κόστος πωλήσεων	(X)
Μικτό κέρδος	X
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	X
Έξοδα διάθεσης	<u>(X)</u>
Έξοδα διοικήσεως	X
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	<u>(X)</u>
Κέρδος εκμετάλλευσης	<u>X</u>

#### 5.4 Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

##### 5.4.1 Σπουδαιότητα της Κατάστασης

Οι μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ των Ισολογισμών της προηγούμενης και της κυλιόμενης χρήσης αντανακλούν την αύξηση ή την μείωση στην καθαρή θέση ή περιουσία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Εξαιρουμένων των μεταβολών που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους, όπως είναι οι εισφορές κεφαλαίου και τα μερίσματα, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των κερδών και ζημιών που δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Η σπουδαιότητα της εν λόγω κατάστασης διαφαίνεται και από το γεγονός ότι τα στοιχεία και οι πληροφορίες της χρησιμοποιούνται και από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως το Δ.Λ.Π. αριθμός 8 “Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους”, το οποίο απαιτεί όλα τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων που καταχωρήθηκαν στη χρήση, αφού συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως.

##### 5.4.2 Περιεχόμενο της Κατάστασης

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει, ως ιδιαίτερο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της, μια κατάσταση που να δείχνει:

- Το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσεως,
- Κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημία που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα, καταχωρείται απ' ευθείας στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,
- Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων των βασικών λαθών.

Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει είτε σε αυτή την κατάσταση είτε στο Προσάρτημα και τα εξής:

- (α) Μεταφορές κεφαλαίων από ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες,
- (β) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσεως και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως,
- (γ) Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

## 5.5 Κατάσταση Ταμιακών Ροών

Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες για να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση για την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και τις ανάγκες της επιχείρησης για να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Σχετικά με την Κατάσταση Ταμιακών Ροών, τις ρυθμίσεις για την παρουσίασή της και των σχετικών γνωστοποιήσεων θα αναφερθούμε λεπτομερώς παρακάτω στο Δ.Λ.Π. 7.

## 5.6 Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

### 5.6.1 Περιεχόμενο του προσαρτήματος

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει να αναφέρει τα εξής:

- Να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα,
- Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Εν συντομία, δηλαδή το προσάρτημα περιλαμβάνει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, της Κατάστασης Ταμιακών Ροών και της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς και πρόσθετες πληροφορίες, όπως π.χ. για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις.

Το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να εμφανίζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο του Ισολογισμού και των υπολοίπων καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Η ακόλουθη σειρά παρουσιάσεως του προσαρτήματος βοηθά τους χρήστες και να κατανοούν και να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις:

- Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.,
- Σημείωση βάσεως αποτίμησης και λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν,
- Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τη σειρά που εμφανίστηκαν σε αυτές,

- Άλλες γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις,
- Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις.

#### 5.6.2 Κριτήριο προσδιορισμού των γνωστοποιήσεων λογιστικών μεθόδων

Σύμφωνα με το Πρότυπο, για να αποφασιστεί αν μια συγκεκριμένη λογιστική μέθοδος πρέπει να γνωστοποιηθεί, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη αν η γνωστοποίηση θα βοηθούσε τους χρήστες στο να αντιληφθούν τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές και τα γεγονότα αντικατοπτρίζονται στην εμφανιζόμενη απόδοση και οικονομική θέση.

### 6. Γνωστοποιήσεις

Επιπλέον η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί και τα εξής:

- Την έδρα, τη νομική μορφή της, τη χώρα ίδρυσης και τη διεύθυνση της έδρας,
- Τη φύση των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της,
- Την επωνυμία της μητρικής επιχείρησης,
- Τον αριθμό των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης.

### 7. Εναρξη ισχύος

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιουλίου 1998, αλλά μπορεί να εφαρμοστεί και νωρίτερα.



## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 1 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Από τη σύγκριση των απαιτήσεων του Προτύπου 1, για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με τα όσα προβλέπει ο Ν. 2190/1920, το Ε.Γ.Α.Σ. και η φορολογική νομοθεσία και κατ' επέκταση τα όσα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας, προκύπτουν σημαντικές διαφορές που αποδεικνύουν περίτρανα την ασθενή και νοθευμένη πληροφόρηση εκείνων που ενδιαφέρονται για τις επιχειρήσεις και χρησιμοποιούν οικονομικές καταστάσεις.

Οι σημαντικότερες από τις διαφορές αυτές είναι:

(α) Δεν καταρτίζεται «Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων», την οποία επιβάλλει το Πρότυπο. Η λογιστική αυτή κατάσταση ορίζει ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται, σαν αναπόσπαστο μέρος τους, «ο πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης», ο οποίος πρέπει να παρουσιάζεται για κάθε περίοδο που υποβάλλεται ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσης».

Ο «Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων», που επιβάλλουν τα ελληνικά πρότυπα δεν προβλέπεται από το Πρότυπο 1 και καλύπτει μερικώς μόνο την προαναφερόμενη κατάσταση, αφού δεν περιλαμβάνονται σ' αυτόν οι μεταβολές που γίνονται απ' ευθείας στην καθαρή θέση χωρίς να διέλθουν από το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως», όπως π.χ. οι συνεισφορές κεφαλαίων από τους μετόχους, εταίρους κ.λ.π. οι διαφορές από αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π.

(β) Δεν προβλέπεται από τον ν. 2190/1920 και την φορολογική νομοθεσία η κατάρτιση της σημαντικότερης κατάστασης «Κατάσταση Ταμιακών Ροών».

Η κατάσταση αυτή έχει πρόσφατα επιβληθεί, με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, μόνο στις εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, ενώ δεν επιβάλλεται η κατάρτιση και η γνωστοποίησή της ούτε στις εκτός Χρηματιστηρίου, ελεγχόμενες από Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές εταιρίες.

(γ) Η αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και μεθόδους και των λογιστικών σφαλμάτων, που προβλέπεται από τα ελληνικά πρότυπα, κρίνεται ατελής σε σχέση με τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π.

(δ) Τα γνωστοποιούμενα με το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία προβλέπει ο ν. 2190/1920, υπολείπονται των όσων προβλέπει το παρόν Πρότυπο, σε βαθμό που η πληροφόρηση των χρηστών κρίνεται ανεπαρκής.

(ε) Το άρθρο 29 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. ορίζει ότι στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού εγγράφονται στις σχετικές προθεσμίες, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η εισαγωγή νέων μορφών οικονομικών καταστάσεων (στο επίπεδο της κάθε εταιρίας) θα επηρεάσει τη μορφή και το περιεχόμενο του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

### ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 1 «Συνέπεια-Διαφορετικοί τύποι κόστους για Αποθέματα»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους, παρέχοντας παράλληλα, οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμησή τους μέχρι την ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρησή τους ως έξοδα με την πώλησή τους. Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται επίσης, στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση και αποτίμησή τους.

Το Πρότυπο αυτό καλύπτει την λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, όμως δεν έχει εφαρμογή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσε σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών, με τις οποίες ασχολείται το Δ.Λ.Π «Συμβάσεις κατασκευής έργων».

- Χρηματοπιστωτικά μέσα.

- Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.

## 2. Έννοια των Αποθεμάτων

Τα αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

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

Επιπλέον στην έννοια των αποθεμάτων μπορούν να συμπεριληφθούν και τα γήπεδα ή διαμερίσματα όταν αυτά κατέχονται και προορίζονται για μεταπώληση.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα αποτελούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμα καταχωρήσει τα σχετικά έσοδα.

## 3. Το κόστος των αποθεμάτων

### 3.1 Διακρίσεις του κόστους

Κατά το πρότυπο «το κόστος πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση».

Άρα το κόστος των αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- Κόστος αγοράς
- Κόστος μετατροπής
- Λοιπές δαπάνες



• Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός βέβαια, από εκείνους που η επιχείρηση μπορεί στην συνέχεια να αποκτήσει), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις φυσικά μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί επιπλέον να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν από την αγορά αποθεμάτων σε ξένο νόμισμα εφόσον βέβαια ακολουθήσει υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημίας και η υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί.

Άρα το κόστος αγοράς συντίθεται από:

(α) την τιμολογιακή αξία

(β) τα έξοδα αγορών και συγκεκριμένα από:

- τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή
- τα ασφάλιστρα μεταφοράς
- τους δασμούς
- τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή
- τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
- τα δικαιώματα ΟΛΠ
- τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α

• Κόστος μετατροπής

Κατά το πρότυπο «το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για την μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά».

Κατά την διάκριση του κόστους μετατροπής σε σταθερά και μεταβλητά, πρότυπο δίνει τους εξής ορισμούς:

- Σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής. Δηλαδή είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σταθερές ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής όπως είναι, για παράδειγμα η απόσβεση και συντήρηση των κτιρίων. Η κατανομή των σταθερών εξόδων στο κόστος παραγωγής βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων. Έτσι, το ποσό των σταθερών εξόδων που δεν επιμερίζεται στο κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

- Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα με τον όγκο παραγωγής όπως για παράδειγμα τα έμμεσα υλικά ή εργασία. Τα μεταβλητά έξοδα καταλογίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

• Κόστος συμπαράγωγων προϊόντων

Κατά το πρότυπο η παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν παράγονται κοινά προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτούν κατά προϊόν κατανέμονται μεταξύ των προϊόντων με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Η

κατανομή μπορεί να βασιστεί στην αξία πώλησης κάθε προϊόντος, είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής.

• **Λοιπές δαπάνες**

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους όπως για παράδειγμα οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικού πελάτες.

Το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες, αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτά γενικά έξοδα. Εργασία και λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται ως δαπάνες στην περίοδο που αποκτούνται.

• **Δαπάνες που δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής**

Το πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα παραδείγματα δαπανών που δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, αλλά να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως:

- Υπερβολικά ποσά ακρήστων υλικών: Αναφέρεται στην έκτακτη απώλεια παραγωγής, η οποία πρέπει να βαρύνει, ως έκτακτη ζημία, τα αποτελέσματα της χρήσεως ή να αναφέρεται σε υπολείμματα που δεν έχουν αξία πώλησης.
- Υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών: Αναφέρεται στο κόστος αδράνειας και υποαπασχόλησης.
- Δαπάνες αποθήκευσης εκτός αν είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής: Αναφέρεται στο «συνεπαγόμενο κόστος» που δεν βαρύνει το κόστος κτήσης των υλικών, αλλά το κόστος παραγωγής, όπως είναι για παράδειγμα τα ειδικά έξοδα αγορών.
- Γενικά έξοδα διοίκησης, που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.
- Έξοδα διάθεσης.

#### 4. Τεχνικές μέτρησης του κόστους

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, το Πρότυπο παρέχει την δυνατότητα χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης που είναι οι εξής:

- **τεχνική του Standard Cost (πρότυπου κόστους):** Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αναθεωρείται όταν υπάρχουν μεταβολές.

- **η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης:** Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται με μείωση της τιμής πώλησης με το ποσοστό του μικτού κέρδους.

- **η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους:** Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην εκδοχή ότι το ποσοστό μικτού κέρδους παραμένει περίπου σταθερό από τη μια λογιστική περίοδο στην επόμενη, εκδοχή που ανταποκρίνεται στα πράγματα για πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων.

## 5. Μέθοδοι κοστολόγησης των αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω κοστολογικές μεθόδους:

- Του εξατομικευμένου κόστους για είδη που δεν αντικαθίσταται σε μίας κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία καθώς και αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς.

- Η μέθοδος FIFO (first in first out)
- Η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους
- Η μέθοδος LIFO (last in first out)

### 5.1 Η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους στην εξατομικευμένη παραγωγή (μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους)

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για είδη που δεν αντικαθίσταται με κανονική ροή. Ως αποθέματα «μη κανονικής ροής», το Πρότυπο εννοεί τόσο τα αγοραζόμενα αποθέματα όσο και τα παραγόμενα, τα οποία δεν αγοράζονται ή δεν παράγονται με κανονική ροή (εν σειρά). Τα παραγόμενα αποθέματα της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής ή παραγωγής κατά παραγγελία.

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής διακρίνονται στις εξής υποκατηγορίες:

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελία των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές αυτών, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνονται στις «τεχνικές προδιαγραφές» των προς κατασκευή έργων.

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους, αλλά για την δημιουργία δικών τους αποθεμάτων.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής είναι τα εξής:

- το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλλων κόστους,

- το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,

- απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη, σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδοικητική οργάνωση.

Το πρότυπο για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων εξατομικευμένης παραγωγής ορίζει ότι «το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίσταται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με την χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους τους».

Επιπλέον το Πρότυπο αναφέρει τα εξής: «Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Αυτό είναι μια κατάλληλη αντιμετώπιση για τα είδη που έχουν διαχωριστεί για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Το εξατομικευμένο κόστος όμως είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος, τα οποία αντικαθίσταται με μια κανονική ροή. Σε τέτοιες περιπτώσεις,

μια μεθοδική επιλογή των αποθεματοποιημένων ειδών, θα μπορούσε να καταλήξει σε προκαθορισμένες επιδράσεις επί του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως».

## 5.2 Μέθοδος FIFO (First in first out)

Όταν η επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών και όταν πωλεί ή αναλίσκει αγαθά έχουμε εκροή αγαθών. Την ποσοτική αυτή εισροή και εκροή των αγαθών ονομάζουμε φυσική ροή των αποθεμάτων. Τα αποθέματα όμως εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος και συνεπώς έχουμε την ροή κόστους των αποθεμάτων. Στην διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος μονάδας. Άρα είναι απαραίτητο να υπάρξει μια μέθοδος αποτίμησης που να βοηθάει στον ορθό και λογικό προσδιορισμό του κόστους των μενόντων αποθεμάτων αλλά και των πωλημένων. Τέτοιες μέθοδοι είναι οι FIFO και LIFO.

Το πρότυπο για την μέθοδο FIFO αναφέρει ότι « με την μέθοδο FIFO υποτίθεται ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσεως είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα».

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην εκδοχή ότι τα αποθέματα που εισάγονται πρώτα εξάγονται και πρώτα (First in First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων γίνεται σύμφωνα με την σειρά εισαγωγής τους και η μέθοδος αυτή λέγεται «μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων». Με την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς. Η μέθοδος FIFO παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων αλλά το κόστος κτήσης των παλιότερων αγορών. Παρά το μειονέκτημα αυτό η FIFO χρησιμοποιείται ευρύτατα γιατί: (α) είναι εύκολης εφαρμογής, (β) είναι εφαρμόσιμη, είτε με το σύστημα της περιοδικής εφαρμογής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, (γ) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, (δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, (ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

Στην μέθοδο LIFO ισχύει ακριβώς το αντίθετο από ότι στην FIFO, δηλαδή η μέθοδος LIFO ορίζει ότι τα είδη των αποθεμάτων που αγοράστηκαν τελευταία, πωλούνται πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσης είναι αυτά που είχαν αγοραστεί πρώτα. Εντούτοις η μέθοδος LIFO δεν προτείνεται ως βασική αλλά ως εναλλακτική.

## 6. Αποτίμηση των αποθεμάτων

### 6.1 Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων ορίζει ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.»

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: (α) στην αρχή της αντιστάθμισης εσόδων- εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε, πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και (β) στην αρχή της συντηρητικότητας.

## 7. Καθαρή αξία ρευστοποίησης

Το πρότυπο ορίζει ότι «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση».

Για την εξεύρεση της τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων, δηλαδή την εξεύρεση της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσης και αξίας ρευστοποίησης προβλέπονται τα εξής:

-βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ' είδος αποθέματος

-σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της ίδιας παραγωγικής γραμμής.

-δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα.

-στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

## 8. Γνωστοποιήσεις

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την υποτίμηση των αποθεμάτων.
- Η συνολική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.
- Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

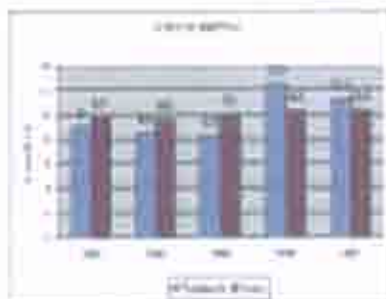
Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με την χρήση της μεθόδου LIFO, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν την διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων του Ισολογισμού και ενός από τα εξής δύο ποσά:

-του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου FIFO ή μέσης σταθμικής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

-του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

## 9. Έναρξη ισχύος

Το Πρότυπο 2 Αποθέματα αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.



## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 2 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στην χώρα μας με τα όσα ορίζει το Πρότυπο 2 διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές:

α. Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο πρότυπο, συμπίπτει με αυτή των ελληνικών λογιστικών αρχών, με την διαφορά όμως ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, «αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα τα σχετικά έσοδα».

β. Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων.

Εντοπίζονται οι εξής διαφορές:

- Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, σύμφωνα με το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 23 «κόστος δανεισμού», δηλαδή όταν για την διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης.
- Το κόστος είναι δυνατόν, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις, και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.
- Κατά τα ελληνικά πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν κόστος των αποθεμάτων.

γ. Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

Οι διατάξεις του Προτύπου σχετικά με την κοστολόγηση δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. Διαπιστώνουμε την ακόλουθη βασική διαφορά.

• Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και τον Κ.Β.Σ, «η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο»:

- α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- β. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- γ. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
- δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
- ε. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- στ. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920 «η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρεία, από τις μεθόδους της περ.7 της παραγρ.2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση».

Κατά τον ΚΒΣ «η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο».

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Είναι δυνατό να εφαρμόζεται άλλη μέθοδος για τις πρώτες ύλες, άλλη για τα έτοιμα προϊόντα.

Το Πρότυπο σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων, επιβάλλει ως βασική μέθοδο την μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά την μέθοδο LIFO. Εάν όμως εφαρμόζεται η μέθοδος LIFO, το πρότυπο απαιτεί πρόσθετα

γνωστοποιούμενα στοιχεία. Συνεπώς το πρότυπο αποκλείει τις άλλες προαναφερόμενες μεθόδους που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.

- Το Πρότυπο υιοθετεί την μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα ελληνικά πρότυπα δεν δέχονται την μέθοδο αυτή.

- Κατά τα ελληνικά πρότυπα δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο εάν η αλλαγή αποσκοπεί «στην βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους. Το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

ε. Διαφορές ως προς την αποτίμηση

- Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά τα ελληνικά πρότυπα γίνεται βασικά στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσα και μόνο αν η τρέχουσα τιμή είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη αυτή αξία(ρευστοποίησης).

Το Πρότυπο στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές. Αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης.

- Το πρότυπο υιοθετεί την κατ' είδος αποτίμηση. Όμως δέχεται ότι «σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής».

Η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από την κείμενη νομοθεσία στην χώρα μας.

- Το πρότυπο επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η ελληνική νομοθεσία.

- Κατά το πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στην χώρα μας.

- Κατά τα ισχύοντα στην χώρα μας, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμησή τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευόμενη από το Ε.Γ.Λ.Σ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης, συνιστά το κόστος κτήσης. Κατά το πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημία υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό προβλέψεως για το υποτιμώμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του, η πρόβλεψη πρέπει να αντλογιστεί.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3

### ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

[Το Δ.Λ.Π. αριθμός 3 εκδόθηκε το 1976, αλλά έχει ήδη καταργηθεί. Σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα σε ισχύ 22, 27 και 28]

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

[Το Δ.Λ.Π. αριθμός 4 εκδόθηκε το 1976 και αναθεωρήθηκε το 1994. Την 1/7/1999 καταργήθηκε αφού υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 16, 22 και 38]

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5

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

[Το Δ.Λ.Π. αριθμός 5 αρχικά εκδόθηκε το 1976 και αναθεωρήθηκε το 1994, αλλά καταργήθηκε ουσιαστικά με το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1, που εκδόθηκε το 1997]

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

[Το Δ.Λ.Π. αριθμός 6 εκδόθηκε το 1977 αλλά έχει ήδη καταργηθεί. Σχετικά Δ.Λ.Π.  
είναι τα με αριθμό 15 και 29]

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

---

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

(Για το Πρότυπο αυτό δεν υπάρχουν Διερμηνείες σε ισχύ)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός -- Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό έχει σκοπό να δώσει τις απαραίτητες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να είναι σε θέση να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες της επιχειρήσεως να τα χρησιμοποιεί. Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών γίνεται αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων και επιβάλλεται η κατάρτιση της για όλους τους τύπους των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν.

## 2. Παρουσίαση της Κατάστασης Ταμιακών Ροών

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό οι καταστάσεις ταμιακών ροών περιλαμβάνουν τα ταμιακά διαθέσιμα, δηλαδή τα μετρητά στο ταμείο και τις καταθέσεις όψεως, και τα ταμιακά ισοδύναμα, δηλαδή τις βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που μετατρέπονται άμεσα σε ταμιακά διαθέσιμα. Τέτοια παραδείγματα είναι οι επενδύσεις με λήξη μικρότερη των τριών μηνών από την απόκτησή τους, οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Οι ταμιακές ροές πρέπει να απεικονίζονται στη διάρκεια της χρήσεως, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Ο δείκτης της επιχειρηματικής δραστηριότητας δείχνει τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ροές, για την εξόφληση δανείων, για την πληρωμή μερίσματος και για νέες επενδύσεις δίχως να προσφεύγει σε εξωτερικούς χρηματοδότες. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- Εισπράξεις – πληρωμές μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- Εισπράξεις – πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης.
- Πληρωμές προς εργαζομένους και για λογαριασμό αυτών.
- Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.

Ο δείκτης της επενδυτικής δραστηριότητας είναι πολύ σημαντικός, αφού παρουσιάζει τις 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, καθώς και ιδιοκατασκευαζόμενων ακινητοποιήσεων.
- Προϊόντα ασφαλιστικών αποζημιώσεων από καταστροφές ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Εισπράξεις από πωλήσεις των παραπάνω στοιχείων.
- Πληρωμές για απόκτηση συμμετοχών στα κεφάλαια άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
- Εισπράξεις από τις πωλήσεις των παραπάνω στοιχείων.
- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια.
- Εισπράξεις προκαταβολών και δανείων κ.τ.λ.

Ο δείκτης της χρηματοοικονομικής δραστηριότητας δείχνει στους χρηματοδότες της επιχείρησης την εικόνα των ταμιακών ροών. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών.
- Πληρωμές σίδους μετόχους για εξαγορά ή επιστροφή μετοχών της επιχείρησης.
- Εισπράξεις μετρητών από έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματιών, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων.
- Πληρωμή σε μισθωτή για μείωση υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

### 3. Εμφάνιση ταμιακών ροών

#### 3.1 Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες εμφανίζονται με δύο μεθόδους, την άμεση και την έμμεση. με την άμεση γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών.

Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο στον πίνακα αποτελεσμάτων χρήσεως οι πωλήσεις αυξάνονται με τα υπόλοιπα ενάρξεως εισπρακτέων λογαριασμών, μειώνονται με υπόλοιπα λήξεως εισπρακτέων λογαριασμών καθώς και με τη διαγραφή εισπρακτέων λογαριασμών. το κόστος πωλήσεων αυξάνεται με τα αποθέματα λήξεως, με τα υπόλοιπα ενάρξεως πληρωτέων λογαριασμών, ενώ μειώνεται με τις αποσβέσεις, με αποθέματα ενάρξεως και με υπόλοιπα λήξεως πληρωτέων λογαριασμών. τέλος οι λειτουργικές δαπάνες αυξάνονται με τα υπόλοιπα λήξεως προπληρωμένων εξόδων και με τα υπόλοιπα ενάρξεως δουλεμένων δαπανών. αντίθετα μειώνονται με τις αποσβέσεις (πέραν των κοστολογούμενων), με τα υπόλοιπα ενάρξεως προπληρωμένων εξόδων, με τα υπόλοιπα λήξεως δουλεμένων δαπανών και με τις απώλειες των επισφαλών απαιτήσεων.

Με την έμμεση μέθοδο, 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.

#### 3.2 Ταμιακές ροές από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Οι κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά. Αυτές οι εισπράξεις – πληρωμές μπορεί να εμφανίζονται καθαρές στις περιπτώσεις εισπράξεων πληρωμών για λογαριασμό πελατών, όταν αυτές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη, π.χ. κατεχόμενα από μια εταιρεία επενδύσεων κεφαλαίων για λογαριασμό πελατών της και στις περιπτώσεις εισπράξεων πληρωμών για στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά μεγάλα και οι λήξεις σύντομες π.χ. αγορά ή πώληση επενδύσεων, βραχυπρόθεσμος δανεισμός με λήξη μικρότερη του τριμήνου κ.τ.λ.

### 3.3 Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα

Όταν έχουμε συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, τότε οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από αυτές καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της ροής.

Τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές από τις μεταβολές των ισοτιμιών παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

### 3.4 Τόκοι και μερίσματα

Όσον αφορά τους τόκους και τα μερίσματα, κατατάσσονται σταθερά από χρήση σε χρήση είτε ως επιχειρηματικές, είτε ως επενδυτικές, είτε ως χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και γνωστοποιούνται χωριστά ανάλογα με το αν έχουν εισπραχθεί ή αν έχουν πληρωθεί για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα οι πληρωθέντες τόκοι και τα εισπραχθέντα μερίσματα και τόκοι κατατάσσονται ως επιχειρηματικές ροές. Για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις δεν υπάρχει ομοιομορφία.

### 3.5 Φόροι εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος κατατάσσεται μάλλον ως επιχειρηματική δραστηριότητα, μπορεί όμως ανάλογα με τις συναλλαγές τις οποίες προέρχεται να εμφανιστεί είτε ως επενδυτική είτε ως χρηματοοικονομική δραστηριότητα. Δεν αποκλείεται η εμφάνιση του σε περισσότερες των ενός δραστηριότητες.

### 3.6 Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρήσεων

Οι ταμιακές ροές που προέρχονται από τέτοιες πράξεις, εμφανίζονται στις επενδυτικές δραστηριότητες. Παράλληλα θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διάθεσης.
- Η αναλογία του ανταλλάγματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.
- Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.
- Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.
- Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε συνοπτικά για κάθε κατηγορία.

Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που πληρώθηκαν ή εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα της αγοράς ή της πώλησης καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.



### 3.7 Μη ταμιακές συναλλαγές

Συναλλαγές όπως η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων με την ανάληψη υποχρεώσεων, η απόκτηση μιας επιχείρησης με έκδοση μετοχών και η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαια δεν εμφανίζονται στην κατάσταση ταμιακών ροών. Γενικά, συναλλαγές επενδυτικές και χρηματοοικονομικές, που δεν επηρεάζουν τα χρηματικά διαθέσιμα δεν τις παρουσιάζουμε σαν ταμιακές ροές.

### 4. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Την σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων και να παρουσιάζει μια συμφωνία των ποσών της καταστάσεως ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.
- Τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων των ταμιακών ροών που κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο που δραστηριοποιείται σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί περιορισμοί.

### 5. Εναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 7 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1994.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 7 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Ενώ τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν τη σύνταξη κατάστασης ταμιακών ροών για όλες τις εταιρείες, η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί τέτοια κατάσταση. Η προφανής αιτία για τη μη απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία για κατάρτιση κατάστασης ταμιακών ροών είναι το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Η πρόσφατη απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000) να υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν Κατάσταση Ταμιακών Ροών αποτελεί ένα σημαντικό βήμα σύγκλισης της ελληνικής νομοθεσίας προς τα Δ.Λ.Π.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

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

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 8 «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασική Λογιστική Αρχή»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, ούτως ώστε όλες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν την κατάσταση αυτή με ομοιόμορφο τρόπο, για την ενίσχυση της συγκρισιμότητας τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προηγούμενων χρήσεων, όσο και με αυτές άλλων επιχειρήσεων.

Ειδικότερα το Πρότυπο απαιτεί την κατάταξη και γνωστοποίηση των εκτάκτων κονδυλίων και τη γνωστοποίηση ορισμένων στοιχείων κέρδους ή ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες. Επίσης καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και της διόρθωσης των βασικών λαθών. Το Πρότυπο ασχολείται επίσης και με ορισμένες γνωστοποιήσεις που αφορούν τις διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες.

## 2. Ορισμοί

Οι χρησιμοποιούμενοι από το Πρότυπο όροι έχουν την έννοια που καθορίζεται παρακάτω:

**Έκτακτα κονδύλια:** είναι έσοδα ή εξόδα που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οποίες σαφώς διακρίνονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και συνεπώς δεν αναμένεται να επαναλαμβάνονται συχνά ή σε τακτά διαστήματα.

**Συνήθεις δραστηριότητες:** είναι οι οποιοσδήποτε δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεών της και όσες σχετικές δραστηριότητες αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεύρυνση των κύριων δραστηριοτήτων της ή ως μέρος ή επακόλουθο αυτών.

**Βασικά λάθη:** είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων να μην μπορούν να θεωρούνται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημερομηνία της έκδοσής τους.

**Λογιστικές αρχές ή μέθοδοι:** είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από μια επιχείρηση κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων.

**Λογιστικές εκτιμήσεις:** είναι κρίσεις βασιζόμενες σε πρόσφατες διαθέσιμες πληροφορίες, προκειμένου να αποτιμηθούν διάφορα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία υπάρχει αβεβαιότητα, π.χ. ωφέλιμη ζωή παγίων, επισφαλείς απαιτήσεις, απαξιωμένα αποθέματα κ.λ.π.

## 3. Οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα

Το Πρότυπο καθιερώνει τη λογιστική αρχή της «αυτοτέλειας των χρήσεων», ορίζοντας ότι «όλα τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που αφορούν μια χρήση πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης, εκτός αν ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικά». Με βάση, λοιπόν αυτή την αρχή στα αποτελέσματα της χρήσης πρέπει να συμπεριλαμβάνονται και τα έκτακτα κονδύλια, καθώς και τα αποτελέσματα από τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις.

### 3.1 Διάκριση των αποτελεσμάτων της χρήσης σε οργανικά και ανόργανα (έκτακτα)

Το Πρότυπο επιβάλλει όπως το καθαρό κέρδος ή η ζημία της χρήσης συντίθεται από τα ακόλουθα επιμέρους στοιχεία, το καθένα από τα οποία πρέπει να απεικονίζεται στον πίνακα της Καταστάσεως αποτελεσμάτων:

(α) Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, και

(β) Έκτακτα κονδύλια

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης, λοιπόν, συντίθεται από:

### 3.2 Έννοια των εκτάκτων εσόδων-εξόδων και κερδών-ζημιών (Ανόργανα Αποτελέσματα)

Σύμφωνα με το Πρότυπο, θέτεται η αρχή ότι «όλα σχεδόν τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που προσδιορίζουν τελικά το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσης προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης». Οι περιπτώσεις, λοιπόν που ένα γεγονός ή μια συναλλαγή δημιουργεί ένα έκτακτο κονδύλι είναι σπάνιες και συνεπώς όλα τα έσοδα-έξοδα πρέπει να χαρακτηρίζονται οργανικά. Ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου ως έκτακτου εξαρτάται κυρίως από τη φύση του γεγονότος ή της συναλλαγής, που προκάλεσε τη δημιουργία του κονδυλίου σε σχέση με τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης, παρά από τη συχνότητα με την οποία τέτοια γεγονότα αναμένεται να συμβούν στην επιχείρηση.

Η γνωστοποίηση της φύσης και του ποσού κάθε έκτακτου κονδυλίου μπορεί να γίνεται είτε στον πίνακα αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα. Στη δεύτερη περίπτωση στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων γνωστοποιείται το συνολικό ποσό όλων των εκτάκτων κονδυλίων.

### 3.3 Έννοια των εσόδων-εξόδων από συνήθεις δραστηριότητες (Οργανικά Αποτελέσματα)

Τα έσοδα-έξοδα εκμετάλλευσης ή, όπως επίσης λέγονται, τα οργανικά έσοδα-έξοδα είναι τα προερχόμενα από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Τα οργανικά έξοδα είναι αυτά που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την επίτευξη των σκοπών της και χαρακτηρίζονται ως η τροφή της επιχείρησης για τη διατήρηση και ανάπτυξη του οργανισμού της.

Τα οργανικά έσοδα είναι τα έσοδα που προκύπτουν ως συνέπεια των οργανικών εξόδων και απορρέουν από τη συνήθη και επαναλαμβανόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

## 4. Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις

### 4.1 Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής μια λογιστικής εκτίμησης

Μια λογιστική εκτίμηση είναι ενδεχόμενο να πρέπει να αναθεωρηθεί, αν μεταβλήθηκαν οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή αν προέκυψαν νέες πληροφορίες, αν αποκτήθηκε νέα εμπειρία ή λόγω «οψιγενών» γεγονότων. Το αποτέλεσμα των μεταβολών χαρακτηρίζεται στοιχείο των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή

ζημίας 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 μιας λογιστικής εκτίμησης συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία των αποτελεσμάτων χρήσης που είχε συμπεριληφθεί η αρχική εκτίμηση. Υπάρχει πολλές φορές δυσχέρεια στη διάκριση μιας μεταβολής λογιστικής μεθόδου από μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτιμήσεως με κατάλληλη γνωστοποίηση.

## 5. Βασικά λάθη

### 5.1 Έννοια των βασικών λαθών

Στη λογιστική τα λάθη μπορεί να προέλθουν από εσφαλμένες αριθμητικές πράξεις, από εσφαλμένη εφαρμογή λογιστικών μεθόδων ή από εσφαλμένη ερμηνεία γεγονότων ή ακόμη από αβλεψία ή απάτη. Είναι, επίσης, δυνατό τέτοια λάθη να αποκαλυφθούν στην τρέχουσα χρήση και να αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι ένα λάθος χαρακτηρίζεται ως βασικό στις περιπτώσεις που έχει τόση σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προηγούμενων χρήσεων, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων αυτών να μην είναι πλέον δυνατό να θεωρούνται ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημέρα της έκδοσής τους.

### 5.2 Μέθοδοι διόρθωσης των βασικών λαθών

#### 5.2.1 Κύρια μέθοδος

Κατά τη μέθοδο αυτή, οι οικονομικές καταστάσεις, καθώς και η συμπληρωματική πληροφόρηση για προηγούμενες χρήσεις, παρουσιάζονται ως εάν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί μέσα στην χρήση στην οποία είχε γίνει. Συνεπώς, το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού σφάλματος που έγινε σε παρουσιαζόμενη χρήση, πρέπει να συμπεριληφθεί στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της προηγούμενης αυτής χρήσης.

Αντίθετα, αν το βασικό λάθος έγινε σε χρήση προηγούμενη εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση, το ποσό της διόρθωσης καταχωρείται στο «υπόλοιπο κερδών εις νέο» της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Το Πρότυπο αναγκάζει την επιχείρηση που εφαρμόζει την εν λόγω μέθοδο, να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- τη φύση του βασικού λάθους,
- το ποσό της διόρθωσης που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της τρέχουσας χρήσης, και
- το ποσό της διόρθωσης που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε χρήση για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση, καθώς και το ποσό της διόρθωσης που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση. Αν είναι πρακτικά αδύνατο να παρουσιαστεί η άτυπη πληροφόρηση, τότε το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

### 5.2.2 Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους, που έγινε σε μια προηγούμενη χρήση, λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) της τρέχουσας χρήσης ως εάν το λάθος να αφορούσε την τρέχουσα χρήση.

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται, όπως απεικονίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης. Συχνά, η συμπληρωματική πληροφόρηση παρέχεται σε ιδιαίτερες στήλες για να δείχνει το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της τρέχουσας χρήσης και καθεμίας παρουσιαζόμενης προηγούμενης χρήσης, ως εάν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί στην χρήση την οποία είχε γίνει.

Το Πρότυπο υποχρεώνει την επιχείρηση, στην περίπτωση που εφαρμόζει την εναλλακτική μέθοδο, να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- τη φύση του βασικού λάθους,
- το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται,
- το ποσό της διόρθωσης που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην συγκριτική πληροφόρηση, και
- τι ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά αδύνατον.

## 6. Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

### 6.1 Έννοια της μεταβολής λογιστικής μεθόδου

Μεταβολή λογιστικής μεθόδου έχουμε, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει μια γενικά αποδεκτή λογιστική μέθοδο, η οποία, όμως είναι διαφορετική από εκείνη που εφάρμοζε σε προηγούμενες περιόδους, για τις οποίες δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Χαρακτηριστικό της μεταβολής μιας λογιστικής μεθόδου είναι ότι και οι δύο μέθοδοι και η παλαιότερα εφαρμοζόμενη και νέα είναι γενικά αποδεκτές μέθοδοι. Οι μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους είναι πολλές.

- σε περίπτωση μεταβολής της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων (μέση σταθμική τιμή, κυκλοφοριακού μέσου όρου, FIFO, LIFO, κ.λ.π.)
- σε περίπτωση μεταβολής στο λογιστικό χειρισμό ορισμένων δαπανών ως δαπανών τμηματικής απόσβεσης ή ως δαπανών εφάπαξ αποσβέσιμων (φόροι μεταβίβασης ακινήτων, δαπάνες ερευνών, ανάπτυξης κ.λ.π.)
- σε περίπτωση μεταβολής στη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων των μακροπρόθεσμων κατασκευαστικών συμβάσεων, π.χ. ενώ η επιχείρηση καταχωρούσε τα έσοδα με την μέθοδο της ολοκλήρωσης του έργου (the completed contract method) εφαρμόζει τώρα την μέθοδο της τμηματικής καταχώρησης των εσόδων ανάλογα με το ποσοστό του εκτελούμενου έργου (the percent-age of completion method)
- σε περίπτωση μεταβολής στη μέθοδο απόσβεσης των ήδη αποκτημένων παγίων περιουσιακών στοιχείων, π.χ. εφαρμογή της σταθερής μεθόδου αντί της μεθόδου της αύξουσας απόσβεσης που εφαρμόστηκε σε προηγούμενες χρήσεις.

Αντίθετα, δεν αποτελούν μεταβολές λογιστικών μεθόδων οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Η αρχική αποδοχή μιας λογιστικής αρχής στην αντιμετώπιση γεγονότων ή συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα για πρώτη φορά,
- Η αποδοχή ή τροποποίηση μιας λογιστικής αρχής, που έγινε αναγκαία λόγω συναλλαγών ή γεγονότων, τα οποία ουσιαστικά είναι σαφώς διαφορετικά από τα προγενέστερα,
- Η για πρώτη εφαρμογή μια μεθόδου αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 “Ένσωματωμένες ακινητοποιήσεις” ή Δ.Λ.Π. 38 “Άυλα περιουσιακά στοιχεία”.

### Παραστατικό διάγραμμα

#### Μεταβολές Λογιστικών Μεθόδων

Μονο όταν	Δεν είναι μεταβολές	Είναι μεταβολές
• Απαιτείται από το νόμο ή τα Λογιστικά Πρότυπα	• Υιοθέτηση λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές ουσιαστικά διαφορετικών	• Πρώτη εφαρμογή μεθόδου αναπροσαρμογής αξίας περιουσιακών στοιχείων αλλά αντιμετωπίζεται από το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 ως αναπροσαρμογή
• Υπάρχει ανάγκη ορθότερης παρουσίασης γεγονότων ή συναλλαγών	• Υιοθέτηση λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που δεν είχαν ή υπήρξαν επουσιώδη	• Πρώτη εφαρμογή ενός ΔΛΠ κατά τις μεταβατικές του διατάξεις

## 6.2 Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής μιας λογιστικής μεθόδου

### 6.2.1 Κύρια μέθοδος

Κατά την μέθοδο αυτή, το Πρότυπο ορίζει ότι: «μια μεταβολή λογιστικής μεθόδου πρέπει να έχει αναδρομική εφαρμογή, εκτός αν το ποσό κάθε προκύπτουσας προσαρμογής, που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις δεν είναι εύλογα προσδιοριστέο. Κάθε προκύπτουσα προσαρμογή πρέπει να καταχωρείται ως διόρθωση στο υπόλοιπο έναρξης των αποτελεσμάτων εις νέο. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να επαναδιατυπώνεται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο».

Οι οικονομικές καταστάσεις, καθώς και η συγκριτική πληροφόρηση για προηγούμενες χρήσεις, παρουσιάζονται ως αν η νέα λογιστική μέθοδος ήταν πάντοτε σε χρήση. Συνεπώς, η συγκριτική πληροφόρηση επαναδιατυπώνεται για να ανταποκρίνεται στη νέα λογιστική μέθοδο. Το ποσό της διόρθωσης, που σχετίζεται με χρήσεις προηγούμενες εκείνων που συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης των «αποτελεσμάτων εις νέο» της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Περαιτέρω, το Πρότυπο διασαφηνίζει ότι «η μεταβολή λογιστικής μεθόδου πρέπει να εφαρμοστεί μελλοντικώς, όταν το ποσό της διόρθωσης στο υπόλοιπο

έναρξης των «αποτελεσμάτων εις νέο», που απαιτείται από το Πρότυπο δεν μπορεί εύλογα να προσδιορισθεί».

Τέλος ορίζεται ότι, όταν μια μεταβολή λογιστικής μεθόδου έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση, ή σε κάποια παρουσιαζόμενη προηγούμενη χρήση, ή μπορεί να έχει ουσιώδης επίδραση στις επόμενες χρήσεις τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

1. Τους λόγους της μεταβολής,
2. Το ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα χρήση και για κάθε χρήση που παρουσιάζεται,
3. Το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με τις χρήσεις που προηγούνται αυτών που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση, και
4. Το γεγονός ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

### 6.2.2 Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Σύμφωνα με αυτή την μέθοδο μια μεταβολή σε λογιστική μέθοδο, μπορεί να συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της τρέχουσας χρήσης, αν η αναδρομική επίδραση δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύλογα. Αν και το ποσό που πρέπει να συμπεριληφθεί στην τρέχουσα χρήση δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύλογα, τότε η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου πρέπει να εφαρμόζεται μελλοντικώς.

Μια μελλοντική εφαρμογή σημαίνει ότι η νέα λογιστική μέθοδος εφαρμόζεται σε γεγονότα και συναλλαγές που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία της μεταβολής. Καμιά προσαρμογή σε σχέση με προηγούμενες χρήσεις δεν γίνεται είτε στο υπόλοιπο έναρξης των «αποτελεσμάτων εις νέο» είτε στην παρουσίαση του καθαρού κέρδους ή ζημίας της τρέχουσας χρήσης, αφού τα υφιστάμενα υπόλοιπα δεν επανυπολογίζονται.

#### Παραστατικό διάγραμμα

#### Αντιμετώπιση μεταβολών

Κύρια μέθοδος	Εναλλακτική μέθοδος
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Αναδρομική εφαρμογή</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Κάθε διόρθωση στα αποτελέσματα τρέχουσας χρήσης ή και μελλοντικών χρήσεων</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Διόρθωση αποτελεσμάτων εις νέο</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Άτυπη επαναδιατύπωση συγκριτικής πληροφόρησης</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Επαναδιατύπωση συγκριτικής πληροφόρησης</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Δέουσες γνωστοποιήσεις</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Δέουσες γνωστοποιήσεις</li> </ul>	

## 7. Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σχετικά με την πλήρη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από την επιχείρηση για πρώτη φορά το Πρότυπο ορίζει τα εξής:



- Στη χρήση όπου τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται, ως εάν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν πάντοτε καταρτισθεί σύμφωνα με το Πρότυπο και τις Διερμηνείες που ισχύουν για τη χρήση της εφαρμογής. Συνεπώς τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που ισχύουν για αυτή την περίπτωση πρέπει να εφαρμόζονται αναδρομικά εκτός αν:
  - μεμονωμένα Πρότυπα ή Διερμηνείες απαιτούν ή επιτρέπουν μια διαφορετική αντιμετώπιση ή
  - το ποσό της αναπροσαρμογής που αφορά σε προηγούμενες χρήσεις δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύλογα.
- Κάθε αναπροσαρμογή που προέρχεται από τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια αναπροσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των αναδιανεμητών κερδών της προηγούμενης παρουσιαζόμενης χρήσης που παρουσιάστηκε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
- Όταν εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. πλήρως, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις των σε ισχύ Προτύπων και Διερμηνειών μόνο για τις χρήσεις που λήγουν την ημερομηνία που προδιαγράφεται στα αντίστοιχα Πρότυπα και Διερμηνείες.
- Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται και να παρουσιάζεται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

## 8. Γνωστοποιήσεις

Για τα βασικά λάθη γνωστοποιούνται:

- Η φύση του λάθους,
- Το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται,
- Το ποσό της διόρθωσης που σχετίζεται με χρήσεις, που προηγούνται εκείνων που συμπεριλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση,
- Το ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά αδύνατο.

Για τις μεταβολές λογιστικών μεθόδων γνωστοποιούνται:

- Οι λόγοι της μεταβολής,
- Το ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα χρήση και για κάθε χρήση που παρουσιάζεται,
- Το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται αυτών που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση,
- Το γεγονός ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά αδύνατο.

Για τις μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων γνωστοποιείται το ποσό της μεταβολής που επιδρά στην τρέχουσα χρήση ή αναμένεται να έχει επουσιώδη επίδραση στις επόμενες.

## 9. Έναρξη ισχύος

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1995.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΙΟΥ 8 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με την παραπάνω αναφορά στα δεδομένα που ορίζει το Δ.Λ.Π. 8 και κατόπιν μιας πρόχειρης αντιπαράθεσης με τα ισχύοντα Πρότυπα στη χώρα μας, διαπιστώθηκαν ορισμένες αποκλίσεις, οι οποίες αξίζει και υπογραμμίζονται παρακάτω.

-Διαφορές στις έννοιες των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων

Βάσει των ελληνικών λογιστικών προτύπων έχουμε τους εξής ορισμούς:

(α)Ανόργανα έσοδα: είναι τα έσοδα τα οποία προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης. Στην ίδια κατηγορία περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά.

(β)Ανόργανα έξοδα: είναι τα έξοδα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης. Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική δραστηριότητα της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά.

Από την άλλη μεριά, το Δ.Λ.Π. 8 ορίζει ότι το κέρδος ή η ζημία της χρήσης αποτελείται από το κέρδος /ζημία από συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και τα έκτακτα κονδύλια.

Κατά το Πρότυπο, τα έκτακτα έσοδα και έξοδα και τα έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη και ζημίες) προέρχονται από γεγονότα και συναλλαγές ασυνήθους φύσης και τα οποία γεγονότα και συναλλαγές δεν επαναλαμβάνονται συχνά. Είναι αναγκαίο, λοιπόν, να συντρέχουν και τα δύο αυτά κριτήρια, δηλ. η ασυνήθης φύση και η όχι συχνή επανάληψη του γεγονότος, για να χαρακτηριστεί ένα ποσό εσόδου ή εξόδου ως έκτακτο.

Επομένως, με γνώμονα τα δύο παραπάνω χαρακτηριστικά των ανόργανων αποτελεσμάτων, δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ορισμένα κέρδη ή ζημίες που είναι συνήθους φύσης και δυνατό να αναμένεται η επανάληψή τους σαν επακόλουθο των συνήθων και συνεχιζόμενων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση, που ένα οργανικό έσοδο ή έξοδο είναι ιδιαίτερος σημαντικού ύψους, το Πρότυπο απαιτεί τη διακεκριμένη εμφάνισή του στις οικονομικές καταστάσεις, πράγμα που δεν απαιτεί το Ε.Γ.Λ.Σ.

-Διαφορές στην αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές

Όσον αφορά τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις, ούτε το Ε.Γ.Λ.Σ. ούτε ο ν. 2190/1920 επιβάλλουν την γνωστοποίηση στοιχείων για μια σειρά παρελθόντων ετών. Η γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές γίνεται μόνο σε σχέση με την προηγούμενη χρήση και αναφέρεται είτε στο Προσάρτημα της τρέχουσας χρήσης είτε στο «Πιστοποιητικό Ελέγχου» των Ορκωτών Ελεγκτών.

Πρέπει να τονιστεί ότι η μεταβολή στη μέθοδο παρακολούθησης των αποθεμάτων προϋποθέτει τη λήψη εγκριτικής απόφασης από το Υπουργείο

Οικονομικών, ενώ κατά το Πρότυπο, η μεταβολή επιβάλλεται να γίνεται, εφόσον αυτή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

#### -Διαφορές στην αντιμετώπιση των λογιστικών σφαλμάτων

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για την διόρθωση των βασικών λαθών. Η αντιμετώπισή τους πραγματοποιείται είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις. Για την λογιστική αντιμετώπιση των φορολογικών διαφορών προηγούμενων χρήσεων προβλέπεται ο λογαριασμός 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».

Κατά τα Δ.Λ.Π. η διόρθωση αυτή γίνεται μέσω του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις ως εάν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός βέβαια αν είναι πρακτικά αδύνατο, με τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις στις Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται και ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων και οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

#### -Διαφορές στην αντιμετώπιση των λογιστικών διαφορών προηγούμενων χρήσεων

Κατά τα ισχύοντα δεδομένα της χώρας μας δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξης οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές, γίνονται στην χρήση που συμβαίνουν. Ακόμα απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του Ισολογισμού ή στο προσάρτημα.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π η μετάβολή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κερδών εις νέο και ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων εάν αυτό είναι εφικτό να πραγματοποιηθεί.

Όμως, κατά το άρθρο 29 παρ. 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 17 παρ. 8 του Κ.Β.Σ, πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης καταχωρούνται στον ισολογισμό το αργότερο εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι μετά την ημερομηνία αυτή οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται οριστικές. Σύμφωνα με τη ισχύουσα νομοθεσία για την σύνταξη του ισολογισμού, δεν επιτρέπεται να γίνονται εγγραφές τροποποιητικές του ισολογισμού, και επομένως η επιχείρηση δεν μπορεί να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σ' αυτό το σημείο τίθεται λοιπόν το ζήτημα, αν με την εισαγωγή των Δ.Λ.Π., τα οποία επιτρέπουν πλέον την διόρθωση προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούν οι επιχειρήσεις να προβαίνουν στις αντίστοιχες και επιθυμητές τους τροποποιήσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 9

### ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ

[Το Δ.Λ.Π. αριθμός 9 αφορούσε τη λογιστική για τις Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως και αντικαταστάθηκε με την έναρξη ισχύος του Δ.Λ.Π. 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία]

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ )

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό έχει σκοπό να προδιαγράψει:

- Πότε η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, και
- Τις γνωστοποιήσεις που η επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

## 2. Έννοια και διάκριση των «οψιγενών» γεγονότων

Οψιγενή γεγονότα είναι αυτά που συμβαίνουν από την ημερομηνία του ισολογισμού έως και την ημερομηνία κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις από το Δ.Σ.

Σε σχέση με την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων το Πρότυπο διευκρινίζει ότι ποικίλει ανάλογα με τη δομή του Δ.Σ. και το καταστατικό της επιχείρησης. Παράλληλα, στην περίπτωση που η επιχείρηση πρέπει να δώσει προς έγκριση τις οικονομικές καταστάσεις της και στους μετόχους της, τότε ημερομηνία έγκρισης των καταστάσεων θεωρείται επίσης αυτή του Δ.Σ. και όχι της Γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Τα οψιγενή γεγονότα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- α. Σε γεγονότα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και ονομάζονται διορθωτικά.
- β. Σε γεγονότα που παρέχουν πληροφορίες σχετικές με συνθήκες που δεν υπήρχαν μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αλλά δημιουργήθηκαν μετά από αυτήν, και ονομάζονται μη διορθωτικά.

### 2.1 Διορθωτικά γεγονότα

Τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εναρμονίζονται με τα διορθωτικά οψιγενή γεγονότα. Δηλαδή επιβάλλεται η διόρθωση των καταχωρημένων ποσών ή στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το πρότυπο τέτοια παραδείγματα είναι:

- Η επίλυση μιας δικαστικής υπόθεσης μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στην περίπτωση αυτή αν είχε γίνει πρόβλεψη απαιτείται η αναπροσαρμογή του ποσού, διαφορετικά απαιτείται η καταχώρηση της πρόβλεψης.
- Η λήψη μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας πληροφορίας που δείχνει την απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, π.χ. η πτώχευση ενός πελάτη από τον οποίο υπάρχει απαίτηση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και η πώληση αποθεμάτων που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού σε τιμές κάτω του κόστους.

### 2.2 Μη διορθωτικά γεγονότα

Η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόζει τα καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της ποσά για τα μη διορθωτικά οψιγενή γεγονότα.

Για παράδειγμα, η πτώση στην αγοραία αξία των επενδύσεων που έλαβε χώρα μεταξύ ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού και ημερομηνίας κρίσης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση. Η πτώση στην αγοραία αξία δεν αφορά κανονικά στην κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανάκλα περιστάσεις που έχουν ανακύψει στη μεταγενέστερη περίοδο. Συνεπώς, η επιχείρηση δεν αναπροσαρμόζει τα ποσά των επενδύσεων που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της. Ομοίως, η επιχείρηση δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις ως προς την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις.

### 3. Μερίσματα πληρωτέα στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων

Τα μερίσματα πληρωτέα στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους κατόχους συμμετοχικών τίτλων (π.χ. ιδρυτικών) είναι δυνατό να προταθούν ή ανακοινωθούν πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, οπότε το ποσό των μερισμάτων αυτών καταχωρείται στον ισολογισμό ως μια υποχρέωση της επιχείρησης.

Αν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση προτείνει ή ανακοινώνει μερίσματα προς τους κατόχους συμμετοχικών τίτλων, η επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί αυτά τα μερίσματα ως μια υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

### 4. Γνωστοποιήσεις

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι σημαντικό να γνωρίζουν πότε οι καταστάσεις αυτές εγκρίθηκαν για έκδοση, επειδή από την ημερομηνία αυτή και εντεύθεν δεν απεικονίζουν γεγονότα που έλαβαν χώρα μετά από την ημερομηνία αυτή.

Για το λόγο αυτόν το Πρότυπο ορίζει ότι «η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν τη δύναμη να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός».

Το Πρότυπο επεξηγεί ότι σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για να απεικονίζει τις πληροφορίες που λαμβάνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της. Για παράδειγμα, είναι αναγκαία η ενημέρωση των γνωστοποιήσεων, όταν μια απόδειξη αναφερόμενη σε ενδεχόμενη υποχρέωση, που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ίσο! καθίσταται οψιγενώς διαθέσιμη.

Όταν μη διορθωτικά οψιγενή γεγονότα είναι τέτοιας σπουδαιότητας, μη γνωστοποίηση τους θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικών οψιγενών γεγονότων:

- ✓ Τη φύση του γεγονότος, και

✓ Μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματός του ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί.

## 5. Εναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 10 αρχίζει να εφαρμόζεται σε οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2000.

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 10 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το Ε.Γ.Α.Σ. δεν αναφέρεται σε γεγονότα επόμενα της ημερομηνίας του ισολογισμού. Μόνο στα θέματα που σχετίζονται με προβλέψεις είναι δυνατό να δεχθούμε ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και τα γεγονότα αυτά χωρίς να οριοθετείται χρονικά η κρίσιμη περίοδος μέχρι της οποίας λαμβάνονται υπόψη και αξιολογούνται τα οψιγενή γεγονότα.

Η φορολογική νομοθεσία δεν ασχολείται με οψιγενή γεγονότα.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός – πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 11 αναφέρεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων των οποίων η δραστηριότητα ξεπερνά τη μία λογιστική περίοδο και προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων της σύμβασης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11 στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων.

## 2. Ορισμοί

**Σύμβαση κατασκευής έργου** είναι η σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, που αλληλοσυνδέονται και αλληλεξαρτώνται, μέχρι την αποπεράτωση του έργου. Οι συμβάσεις μπορεί να είναι σταθερής τιμής και προστιθέμενης αμοιβής.

**Σύμβαση σταθερής τιμής** είναι μία σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μία συμβατική σταθερή τιμή ή σε ένα σταθερό ποσοστό κατά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

**Στην σύμβαση κατασκευής έργου προστιθέμενης αμοιβής** ο κατασκευαστή εισπράττει το συμφωνημένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό, ή μιας σταθερής αμοιβής.

Στην περίπτωση που η σύμβαση αφορά πλήθος περιουσιακών στοιχείων η κατασκευή του καθενός πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον:

- Έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο.
- Κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση.
- Οι δαπάνες και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξετασθούν.

Μια ομάδα συμβάσεων με έναν ή περισσότερους πελάτες πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια απλή σύμβαση εφόσον:

- Έχουν συναφθεί ως ενιαίο σύνολο.
- Είναι τόσο συνδεδεμένες που αποτελούν ένα ενιαίο πρόγραμμα με ένα γενικό περιθώριο κέρδους.
- Εκτελούνται συγχρόνως.

Στην περίπτωση της κατασκευής ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση πρέπει να θεωρείται ξεχωριστή εφόσον:

- Το πρόσθετο περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιωδώς σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το στοιχείο της αρχικής σύμβασης.
- Η τιμή του συμφωνείται χωριστά από την τιμή της αρχικής σύμβασης.

## 3. Συμβατικό Έσοδο

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται από το αρχικό ποσό του εσόδου που έχει συμφωνηθεί στην σύμβαση και από τις τυχόν τροποποιήσεις, αποζημιώσεις, κίνητρα που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και μπορούν να υπολογιστούν.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι κάποια μεταβολή στο έργο από τον πελάτη η οποία συμπεριλαμβάνεται αν ο πελάτης

αποδεχτεί το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή και εφόσον μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.

Αποζημίωση είναι το ποσό που εισπράττει ο κατασκευαστής από τον πελάτη σε περίπτωση δαπανών που δεν έχουν συμπεριληφθεί στην αρχική σύμβαση.

Κίνητρα είναι πρόσθετα ποσά που εισπράττει ο κατασκευαστής σε περίπτωση ολοκλήρωσης του έργου πριν το καθορισμένο διάστημα ανάλογα με την αρχική συμφωνία.

#### 4. Συμβατικό Κόστος

Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει:

- Τις δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση.
- Τις δαπάνες που είναι επιρριπτές στις συμβατικές δραστηριότητες γενικώς και μπορούν να επιμεριστούν στην σύμβαση κατασκευής.
- Όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

Οι δαπάνες που αφορούν άμεσα μια σύμβαση περιλαμβάνουν:

- Άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης.
- Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.
- Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν.
- Δαπάνες μετακίνησης μηχανημάτων εξοπλισμού και υλικών στους χώρους κατασκευής.
- Δαπάνες μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού.
- Δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέονται άμεσα με την εκτέλεση της σύμβασης.
- Υπολογιστικό κόστος εργασιών επανόρθωσης και εγγυήσεων.
- Αποζημιώσεις τρίτων.

Οι δαπάνες που μπορεί να επιρρίπτονται γενικώς στις συμβατικές δραστηριότητες και να επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:

- Ασφάλιστρα
- Δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση.
- Γενικά έξοδα κατασκευών.

Οι δαπάνες αυτές μπορούν να κατανεμηθούν με συστηματικές και ορθολογικές μεθόδους και η κατανομή τους βασίζεται σε ομαλό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας.

Δαπάνες που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, μπορεί να συμπεριλαμβάνουν ορισμένα γενικά έξοδα Διοίκησης και Ανάπτυξης, όμως η καταβολή τους πρέπει να καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

Το συμβατικό κόστος μιας σύμβασης αφορά την περίοδο από την ημερομηνία της σύμβασης μέχρι την πλήρη ολοκλήρωσή της. Δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που έγιναν κατά τη σύναψη της περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος εφόσον μπορούν να εξατομικευτούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος δαπάνες για τη σύναψη μιας σύμβασης που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, ενώ η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη χρήση.

## 5. Καταχώρηση Συμβατικών Εσόδων και Εξόδων

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβάσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Μια αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως.

Στις "συμβάσεις σταθερής τιμής" το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ✓ Το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα.
- ✓ Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- ✓ Τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου, όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού μπορούν να υπολογισθούν αξιόπιστα.

Όταν οι δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο προσδιορίζονται με σαφήνεια και υπολογίζονται αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στις "συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής", το αποτέλεσμα μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν:

- ✓ Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- ✓ Οι δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιορισθούν με σαφήνεια και να υπολογισθούν με αξιοπιστία, ανεξάρτητα από το αν οι δαπάνες αυτές είναι ανακτήσιμες ή όχι.

Συμβατικές δαπάνες που αφορούν μελλοντική δραστηριότητα καταχωρούνται στο Ενεργητικό ως περιουσιακά στοιχεία, εφόσον υπάρχει πιθανότητα να καλυφθούν, οπότε αντιπροσωπεύουν οφειλή του πελάτη και κατατάσσονται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

Οι μέθοδοι με τις οποίες μπορούμε να προσδιορίσουμε το στάδιο της ολοκλήρωσης μιας σύμβασης είναι οι εξής:

- Ανάλογα με το συμβατικό κόστος που είχε πραγματοποιηθεί για το έργο σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.
- Με επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.
- Με την ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του έργου.

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα τότε:

1. Το έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί.
2. Το συμβατικό κόστος βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης, τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα εφόσον οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την βάσιμη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν.

Όταν το συνολικό συμβατικό κόστος υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα της χρήσεως. Η ζημία αυτή προσδιορίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης, ανεξάρτητα από το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας και ανεξάρτητα από το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις.

## 6. Γνωστοποιήσεις

- Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:
- ✓ Το ποσό του συμβατικού εσόδου που λογίσθηκε στα έσοδα της χρήσεως.
  - ✓ Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου.
  - ✓ Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου της ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.
  - ✓ Το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν.
  - ✓ Το ποσό των παρακρατήσεων, δηλαδή των ποσών που δεν καταβάλλονται μέχρις ότου ικανοποιηθούν οι όροι που αναφέρονται στη σύμβαση.
  - ✓ Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο ως απαίτηση.
  - ✓ Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο ως υποχρέωση.
  - ✓ Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση ή απαίτηση.

## 7. Εναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 11 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 11 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με την γνωμάτευση Νο. 257/1997 του Ε.Σ.Υ.Λ. οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης όμως μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις.

Με βάση όμως το Πρότυπο οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μιας ξεχωριστής σύμβασης.

Η δεύτερη διαφορά που εντοπίζουμε είναι ότι σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημιές δεν αναγνωρίζονται. Ενώ σύμφωνα με το Πρότυπο 11 οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

#### ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διερμηνείες 21 «Φόροι Εισοδήματος-Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και 25 «Φόροι Εισοδήματος-Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των Μετόχων της»)

#### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος καθώς και τον τρόπο παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από:

- την μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή το μελλοντικό διακανονισμό των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης.

- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 Λογιστική Φόρων Εισοδήματος, που εγκρίθηκε από την IASC τον Μάρτιο του 1979 ανέφερε ότι η πρόβλεψη για τους πληρωτέους φόρους υπολογίζεται, σύμφωνα με τους κανόνες προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος που έχουν θεσπίσει οι φορολογικές αρχές. Συνεπώς, οι κανόνες αυτοί δεν είναι όμοιοι με τους κανόνες προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος, π.χ. ορισμένα κονδύλια θεωρούνται ότι πρέπει να περιληφθούν στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος, όπως τυχόν δωρεές, ενώ πρέπει να εξαιρεθούν από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Σύμφωνα με τη Μέθοδο του πληρωτέου φόρου, η δαπάνη για φόρο της τρέχουσας χρήσεως είναι κανονικά ίση με την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους. Η έκταση και η πιθανή φορολογική επίπτωση από τις προαναφερόμενες διαφορές στον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και του φορολογητέου εισοδήματος, μπορεί να περιληφθεί στις σημειώσεις (προσάρτημα) των οικονομικών καταστάσεων, χωρίς κανένα άλλο λογιστικό χειρισμό.

Το βασικό επιχείρημα υπέρ αυτής της μεθόδου στηρίζεται στην άποψη ότι οι φόροι εισοδήματος αποτελούν διανομή κέρδους και όχι λειτουργική δαπάνη της επιχειρήσεως. Βέβαια, υπάρχουν και άλλα επιχειρήματα υπέρ αυτής της μεθόδου.

Όμως, είναι γενικά παραδεκτό ότι οι φόροι εισοδήματος είναι έξοδα. Εφόσον οι φόροι εισοδήματος είναι έξοδα, που γίνονται από την επιχείρηση για την πραγματοποίηση κέρδους, πρέπει να εντάσσονται στις ίδιες χρήσεις μέσα στις οποίες αφορούν τα έσοδα και τα έξοδα με τα οποία σχετίζονται.

Έτσι, προκύπτει η ανάγκη της λογιστικοποίησης των φορολογικών επιπτώσεων, που μπορεί να προκύψουν. Για τη λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η μέθοδος της αναβολής και η μέθοδος της υποχρεώσεως.

## 2. Μέθοδοι Λογιστικοποίησης Φορολογικών Επιπτώσεων

Όπως αναφέρθηκε στην εισαγωγή, για τη λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η μέθοδος της αναβολής και η μέθοδος της υποχρεώσεως.

### 2.1 Μέθοδος αναβολής

Οι φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές (= οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μιας χρήσεως), αναβάλλονται και κατανέμονται σε μελλοντικές χρήσεις, που γίνεται η λογιστική τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναβολής, ο φόρος μιας χρήσεως περιλαμβάνει:

- την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους και
- τη φορολογική επίπτωση από τις χρονικές λογιστικές διαφορές που με την αναβολή μεταφέρεται σε άλλη οι άλλες χρήσεις.

## 2.2 Μέθοδος της υποχρέωσης

Σύμφωνα με τη μέθοδο της υποχρέωσης 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.

Σύμφωνα με την μέθοδο της υποχρέωσης, ο φόρος της χρήσεως περιλαμβάνει:

- την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους
- το ποσό που προβλέπεται ότι είναι πληρωτέο ή ότι έχει προπληρωθεί σχετικά με τις χρονικές λογιστικές διαφορές, που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται κατά την τρέχουσα χρήση.
- τις προσαρμογές στον Ισολογισμό των υπολοίπων των αναβαλλόμενων επιπτώσεων από φόρους που είναι αναγκαίες, για να αντικατοπτρίζονται είτε οι αλλαγές των φορολογικών συντελεστών είτε η επιβολή νέων φόρων.

Όμως το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π απαγορεύει την μέθοδο αναβολής και απαιτεί την μέθοδο Υποχρέωσης του Ισολογισμού. Η μέθοδος υποχρέωσης Κατάστασης Αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υποχρέωσης του Ισολογισμού εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές.

Χρονικές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ Φορολογητέου αποτελέσματος και Λογιστικού αποτελέσματος, που δημιουργούνται σε μια προσωρινή χρήση και αναστρέφονται σε μια ή περισσότερες επόμενες χρήσεις. Προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον Ισολογισμό.

## 3. Ορισμοί του Δ.Λ.Π 12

**Λογιστικό αποτέλεσμα** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μιας χρήσεως πριν από το φόρο.

**Φορολογητέο εισόδημα** είναι το ποσό κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως φορολογικώς προσδιορισμένων.

**Έξοδο φόρου** είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως και αφορά τον τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.

**Τρέχων φόρος** είναι το ποσό των πληρωτέων ή επιστρεπτέων φόρων εισοδήματος που αφορούν στο φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημιά μιας χρήσεως.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** θεωρούνται τα ποσά πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** θεωρούνται τα ποσά φόρων εισοδήματος επιστρεπτά σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε:

- εκπεστές χρονικές διαφορές.



- μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

**Προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ της Λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στο Ισολογισμό και της φορολογικής βάσεως αυτού. Αυτές μπορούν να διακριθούν σε φορολογητέες και εκπεστέες φορολογητέες είναι αυτές που θα καταλήξουν σε φορολογητέες ποσά και εκπεστές είναι αυτές που θα καταλήξουν σε εκπεστέα ποσά.

**Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης** θεωρείται το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

#### 4. Θεμελιώδης Αρχή του Δ.Λ.Π 12

Μια επιχείρηση οφείλει να καταχωρήσει μια Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση ή Απαιτήση, οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες ή μικρότερες από όσες θα ήταν, αν η ίδια η ανάκτηση /ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

#### 5. Καταχώρηση Φορολογικών Υποχρεώσεων και Απαιτήσεων

##### **Καταχώρηση Τρέχουσών Υποχρεώσεων/ Απαιτήσεων**

Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις, κατά την έκταση που καταβλήθηκε, καταχωρείται ως Υποχρέωση. Αν καταβληθεί και είναι μεγαλύτερος, τότε η διαφορά καταχωρείται ως απαιτήση.

Αν προκύπτει Φορολογική Ζημιά χρήσεως και μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντα φόρου προηγούμενης χρήσεως, τότε η ωφέλεια καταχωρείται ως απαιτήση.

##### **Καταχώρηση αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων/ Απαιτήσεων**

Για όλες τις Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές πρέπει να καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

- υπεραξία της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά
- την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:
  - δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων, και
  - κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος, ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά)

#### 6. Εκπεστέες Προσωρινές Διαφορές

Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαιτήση, 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 μια συναλλαγή που:

- δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων και

- κατά το χρόνο της συναλλαγής αυτή δεν επηρεάζει είτε το λογιστικό αποτέλεσμα είτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά).

Όμως για όλες τις εκπεστές 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

## 7. Πότε η επιχείρηση καταχωρεί αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Πιθανολογείται ότι θα υπάρχει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αναμένεται να αναστραφούν στην ίδια χρήση με την αναστροφή των εκπεστών προσωρινών διαφορών ή σε χρήσεις που μια φορολογική ζημιά, που προκύπτει από αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται στη χρήση στην οποία προκύπτουν οι εκπεστές προσωρινές διαφορές

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

Δεν επιτρέπεται καταχώρηση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από εκπεστές προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με αρνητική υπεραξία.

## 8. Αποτίμηση

Ο τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις / απαιτήσεις τρέχουσας και προηγούμενων χρήσεων, πρέπει να αποτιμώνται στο πληρωτέο ποσό ή ανακτήσιμο 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 υποχρέωσης 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 διακανονίσει την λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεών της. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν προεξοφλούνται

## 9. Συναλλαγές που επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Έσοδο τόκου εισπράττεται με καθυστέρηση και περιλαμβάνεται στο λογιστικό κέρδος βάσει χρονικής αναλογίας, αλλά περιλαμβάνεται στο φορολογητέο κέρδος σε ταμπάκη βάση. Πρόκειται για προσωρινή διαφορά (που χαρακτηρίζεται και ως χρονική διαφορά) και που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Πιο συγκεκριμένα η φορολογική βάση κάθε απαίτησης καταχωρημένης στον Ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος μέχρι να εισπραχθούν.

Έσοδο από πώληση αγαθών περιλαμβάνεται στο λογιστικό κέρδος κατά την παράδοση των αγαθών, αλλά περιλαμβάνεται στο φορολογητέο κέρδος με την εισπραξη μετρητών. Υπάρχει επίσης μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά που συνδέεται με τυχόν απόθεμα.

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.

- Δαπάνες αναπτύξεως έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό παγίων και θα αποσβένονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, αλλά έχουν εκτέσει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν. Οι δαπάνες αυτές έχουν μηδενική φορολογική βάση καθώς έχουν εκτέσει από το φορολογητέο κέρδος. Η προσωρινή διαφορά είναι μεταξύ της λογιστικής αξίας αυτών των δαπανών και της μηδενικής φορολογικής βάσης.
- Προπληρωμένα έξοδα που έχουν ήδη εκτέσει σε ταμιακή βάση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της τρέχουσας ή των προηγούμενων χρήσεων.

## 10. Συναλλαγές που επηρεάζουν τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν εκπίπτει φορολογικά ούτε θα μπορεί να γίνει φορολογική έκπτωση, όταν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί ή αχρηστευτεί. Η απαγόρευση καταχώρησης της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης προκύπτει από την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά τον χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο εισόδημα.

Ενός δανειζόμενος καταχωρεί ένα δάνειο στο εισπραχθέν ποσό 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.

Ένα δάνειο πληρωτέο αποτιμήθηκε κατά την αρχική καταχώρηση στο ποσό του καθαρού προϊόντος, ύστερα από αφαίρεση των δαπανών της συναλλαγής. Ο δαπάνες της συναλλαγής αποσβένονται σε βάρος των λογιστικών κερδών κατά τη διάρκεια του δανείου. Αυτές οι δαπάνες της συναλλαγής δεν είναι εκπεστέες κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους των μελλοντικών, της τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων.

Το στοιχείο της υποχρέωσης ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου (για παράδειγμα μιας μετατρέψιμης ομολογίας) αποτιμάται με προεξόφληση του ποσού

του εξοφλητέου στη λήξη αφού από το εισπραχθέν ποσό αφαιρεθεί ένα τμήμα που αφορά στο συμμετοχικό στοιχείο. Το προεξόφλημα δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς).

#### Προσαρμογές πραγματικής αξίας και αναπροσαρμογές

• Οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις ή τα χρηματοπιστωτικά μέσα εμφανίζονται στην πραγματική αξία, πάνω από το κόστος, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς

• Η επιχείρηση αναπροσαρμόζει τις ενσώματες ακινητοποιήσεις

• Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και η αναπροσαρμογή αυτή σχετίζεται με μία λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή με μία αναπροσαρμογή αναμενόμενη σε μία μελλοντική περίοδο οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους που συμβαίνουν. Όμως για μία αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς που δεν σχετίζεται με μία λογιστική αναπροσαρμογή μιας προηγούμενης περιόδου ή με μία αναμενόμενη αναπροσαρμογή στο μέλλον, οι φορολογικές συνέπειες της προσαρμογής της φορολογικής βάσεως του περιουσιακού στοιχείου καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

#### Επιχειρηματικοί συνδυασμοί και ενοποιήσεις

• Στην ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στην πραγματική αξία και καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.

• Η απόσβεση της υπεραξίας δεν εκπίπτει στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους και το κόστος της υπεραξίας δεν θα είναι εκπεστέο κατά τη διάθεση της επιχειρήσεως.

• Απραγματοποίητες ζημίες που προκύπτουν από διεταιρικές συναλλαγές απαλείφονται με αύξηση της λογιστικής αξίας του αποθέματος ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

• 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

• Επενδύσεις σε θυγατρικές εξωτερικού, υποκαταστήματα ή συγγενείς ή δικαιώματα σε κοινοπραξίες εξωτερικού επηρεάζονται από τις μεταβολές στις ισοτιμίες του συναλλάγματος.

• Η επιχείρηση λογιστικοποιεί στο δικό της νόμισμα το κόστος των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων μιας επιχειρήσεως εξωτερικού που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, αλλά το φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία της επιχειρήσεως εξωτερικού προσδιορίζεται στο ξένο νόμισμα.

#### Υπερπληθωρισμός

• Μη νομισματικά στοιχεία επανεκτιμώνται με βάση τη μονάδα μετρήσεως κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού

### Συναλλαγές που επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως

- Οι δαπάνες παροχών αποχωρήσεως εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους καθώς η υπηρεσία παρέχεται από τον εργαζόμενο, αλλά δεν εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μέχρις ότου η επιχείρηση πληρώσει είτε τις παροχές αποχωρήσεως είτε τις συνεισφορές σε ένα φορέα.

- 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.

- Το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων πριν από την ημερομηνία του Ισολογισμού εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, όταν παραδίδονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες, αλλά εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους όταν εισπράττεται. Υπάρχει επίσης μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά που συνδέεται με τη σχετική εμπορική απαίτηση.

- Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός στοιχείου του αποθέματος ή το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, είναι μικρότερο από την προηγούμενη λογιστική αξία και, για το λόγο αυτό, η επιχείρηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, αλλά η μείωση αγνοείται φορολογικά μέχρις ότου το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί.

- Δαπάνες έρευνας (ή οργανώσεως ή άλλα έξοδα εγκαταστάσεως) καταχωρούνται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μέχρι μια μεταγενέστερη περίοδο.

- Έσοδο που έχει αναγραφεί σε μεταβατικό λογαριασμό του Ισολογισμού, αλλά έχει ήδη συμπεριληφθεί στο φορολογητέο κέρδος της τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων.

- Κρατική επιχορήγηση που περιλαμβάνεται στον Ισολογισμό ως αναβαλλόμενο έσοδο, δεν θα είναι φορολογητέα στις μελλοντικές χρήσεις.

### 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 μια ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται 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

- Απραγματοποίητα κέρδη που προκύπτουν από διεταιρικές συναλλαγές απαλείφονται από την λογιστική αξία περιουσιακών στοιχείων, όπως το απόθεμα ή οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.

- Επενδύσεις σε θυγατρικές εξωτερικού, υποκαταστήματα ή συγγενείς ή δικαιώματα σε κοινοπραξίες εξωτερικού επηρεάζονται από μεταβολές της τιμές συναλλάγματος.
- Η επιχείρηση λογιστικοποιεί στο δικό της νόμισμα το κόστος των μη νομισματικών στοιχείων μιας επιχειρήσεως εξωτερικού που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, αλλά το φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία της επιχειρήσεως εξωτερικού προσδιορίζεται στο ξένο νόμισμα.

## 11. Παρουσίαση στον Ισολογισμό

Οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις 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, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις – υποχρεώσεις εντάσσονται στις μη βραχυπρόθεσμες.

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται μόνο όταν 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 μόνο όταν:

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

(α) είτε με την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα.

(β) είτε με διαφορετικές 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 διακανονιστούν ή να ανακτηθούν.

## 12. Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- Οι σημαντικότερες δαπάνες φόρου πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Στις δαπάνες φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

- τρέχουσες δαπάνες.
- προσαρμογές που καταχωρήθηκαν στην χρήση για τρέχοντες φόρους προηγούμενων χρήσεων.
- αναστροφές προσωρινών διαφορών.
- μεταβολές φορολογικών συντελεστών.
- ωφέλεια από μη καταχωρηθείσα προηγούμενως φορολογική ζημία.
- δαπάνη φόρου από υποτίμηση περιουσιακών στοιχείων του.

-αφέλεια από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημιά.

-δαπάνες φόρου που σχετίζονται με μεταβολές λογιστικών μεθόδων και βασικών λαθών.

- το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που καταχωρήθηκε στα ίδια κεφάλαια.
- ο φόρος που αναλογεί σε έκτακτα κονδύλια.
- μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ φόρου και λογιστικού κέρδους
- εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.
- το ποσό και την ημερομηνία λήξεως αν υπάρχει των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμιά αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό.
- το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
  - το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων ου καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση.
  - το ποσό της αναβαλλόμενης επιστροφής ή δαπάνης φόρου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων, αν αυτό δε είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον Ισολογισμό.
- Σε σχέση με τις διακοπείσες εργασίες η δαπάνη που αφορά:
  - στο κέρδος ή στη ζημία από την διακοπή.
  - στο κέρδος ή ζημία χρήσης από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται.
- το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και την φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της
- την φύση των πιθανών φορολογικών συνεπειών που μπορούν αν προκύψουν από πληρωμή μερισμάτων στους μετόχους.

### 13. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π 12 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1998, πλην των περιπτώσεων των φορολογικών επιδράσεων από πληρωμές μερισμάτων προς τους μετόχους που έχουν εφαρμογή από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 12 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Οι κυριότερες διαφορές είναι οι εξής:

(α) Ο φόρος εισοδήματος, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν αποτελεί έξοδο της χρήσεως και συνεπώς δεν διαμορφώνει το λογιστικό αποτέλεσμα αυτής, αλλά αντλείται από τα διατιθέμενα κέρδη. Δηλαδή, ο φόρος εισοδήματος συνιστά συμμετοχή του κράτους στα κέρδη της χρήσεως και όχι έξοδο που βαρύνει τη χρήση.

Υφίσταται λοιπόν, σημαντική διαφορά ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος μεταξύ του Προτύπου 12 που θέλει το φόρο αυτόν ως έξοδο που διαμορφώνει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και των ελληνικών λογιστικών προτύπων που θέλουν τον φόρο εισοδήματος ως στοιχείο που βαρύνει τα διατιθέμενα κέρδη της χρήσεως.

(β) Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του «φορολογητέου εισοδήματος», το οποίο διαφέρει σχεδόν πάντοτε, από το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως. Ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

(γ) Η λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος της χρήσεως, που επιβάλλεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., έχει ως εξής:

-με χρέωση του λογαριασμού 88.08 «φόρος εισοδήματος», που είναι υπολογαριασμός του 88 «αποτελέσματα χρήσεως», πιστώνεται ο λογαριασμός 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών», με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως. Στο τέλος της χρήσεως, το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 54.07 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 54.08 «λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος».

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π ο φόρος λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων και Ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 13

### ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

[Το Δ.Λ.Π. 13 έχει αντικατασταθεί από το Δ.Λ.Π. 1 (αναθεωρημένο 1997)]

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ )

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών ανά τομέα, ώστε να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν καλύτερα την προηγούμενη απόδοση, τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης ούτως ώστε να διαμορφώνουν μια ολοκληρωμένη άποψη για την επιχείρηση ως σύνολο. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστήρια ή αυτών που διαπραγματεύονται την εισαγωγή τους σε χρηματιστήριο.

## 2. Έννοια των Οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα

**Επιχειρηματικός τομέας** είναι ένα ξεχωριστό μέρος μιας επιχείρησης που ασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή ομάδας προϊόντων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ώστε να προσδιοριστεί ορθά αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους είναι οι εξής:

- Το είδος των προϊόντων αυτών ή των υπηρεσιών.
- Η μορφή της διαδικασίας παραγωγής.
- Ο τύπος ή η κατηγορία του πελάτη.
- Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την διανομή των προϊόντων και την παροχή των υπηρεσιών.

• Το πλαίσιο του λειτουργικού περιβάλλοντος που είναι απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα οι τράπεζες.

**Γεωγραφικός τομέας** είναι το μέρος της επιχείρησης που ασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών, μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον, που υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από κείνες των μερών που λειτουργούν σε άλλα οικονομικά περιβάλλοντα.

Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων είναι οι εξής:

- Η ομοιότητα των οικονομικών και πολιτικών συνθηκών.
- Οι σχέσεις μεταξύ των εργασιών σε διαφορετικούς γεωγραφικούς χώρους.
- Ειδικοί κίνδυνοι που συνεπάγονται από την εργασία σε συγκεκριμένη περιοχή.

- Κανόνες συναλλαγματικού κινδύνου.
- Νομισματικοί κίνδυνοι.

**Τομέας προς παρουσίαση** είναι ένας γεωγραφικός ή επιχειρηματικός τομέα που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς.

**Έσοδα τομέα** αποτελούν τα έσοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης και τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα καθώς και η αναλογία που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε έναν τομέα, είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας της επιχείρησης.

Τα έσοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν έκτακτα κονδύλια, έσοδα από τόκους και μερίσματα και κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από απόσβεση χρεών.

**Έξοδα τομέα** αποτελούν τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και η αναλογία των εξόδων που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και τα οποία

συμπεριλαμβάνουν έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της επιχείρησης.

Τα έξοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν έκτακτα κονδύλια, τόκους, ζημίες από πωλήσεις επενδύσεων ή από απόσβεση χρεών, το μερίδιο της επιχείρησης από ζημίες συγγενών εταιριών, επιβάρυνση φόρου εισοδήματος και γενικά διοικητικά έξοδα.

~~Αποτέλεσμα τομέα είναι το αποτέλεσμα που βγαίνει αν από τα έσοδα αφαιρεθούν τα έξοδα.~~

**Περιουσιακά στοιχεία τομέα** είναι τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία προσδιορίζονται μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων και προβλέψεων.

**Υποχρεώσεις τομέα** είναι οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, που είτε αφορούν άμεσα τον τομέα, είτε μπορούν να κατανεμηθούν στον τομέα με ορθολογικό τρόπο.

### 3. Καθορισμός των Προς Παρουσίαση Τομέων

Κατά την επιλογή του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης των πληροφοριών κατά τομέα, η πηγή και η φύση των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης έχουν καθοριστικό ρόλο. Όταν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων, έχουν κυρίως σχέση με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, ο πρωτεύον τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς και έπεται η γεωγραφική παρουσίαση. Αντίστοιχα, πρωτεύον τύπο παρουσίασης μπορούν να αποτελούν οι γεωγραφικοί τομείς όταν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις σχετίζονται κυρίως με γεωγραφικούς παράγοντες.

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, αλλά και το σύστημα παρουσίασης των πληροφοριών προς το Διοικητικό Συμβούλιο και την Γενική Συνέλευση. Όταν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά επηρεάζονται και από τις διαφορές στα προϊόντα και υπηρεσίες αλλά και από τις γεωγραφικές περιοχές, τότε πρωτεύον τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς. Ενώ όταν ο τύπος παρουσίασης δεν βασίζεται σε συγκεκριμένα προϊόντα, ούτε στην γεωγραφία, η Διοίκηση πρέπει να επιλέξει ποιος είναι ο πρωτεύον και ποιος ο δευτερεύον τύπος παρουσίασης.

Σε περίπτωση που εντοπισθούν τομείς που ίσως να μην πληρούν πλήρως τον ορισμό του τομέα τότε αναζητείται ένα κατώτερο επίπεδο πληροφόρησης και ισχύουν τα εξής:

- Δύο ή περισσότεροι όμοιοι τομείς μπορεί να παρουσιάζονται ως ένας. Όμοιοι είναι οι τομείς που παρουσιάζουν όμοια μακροχρόνια οικονομική απόδοση.
- Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέα θεωρείται απεικονίστερος αν, αν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες.

### 4. Πρωτεύον Τύπος Παρουσίασης των Τομέων

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

- 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 ζημία των συγγενών εταιρειών των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών που παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης, εφόσον βέβαια όλες οι εργασίες γίνονται μόνο με τον παρουσιαζόμενο τομέα.

• η επιχείρηση θα 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.

## 5. Δευτερεύουσα Κατά Τομέα Πληροφόρηση

Εάν ο πρωτεύον τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, τότε οι πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται είναι οι εξής:

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

- Την 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 την διάρκεια της χρήσεως για αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων των γεωγραφικών τομέων που τα περιουσιακά τους στοιχεία είναι το 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.

Αν ο πρωτεύον 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 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 στην χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

## 6. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π 14 αρχίζει να ισχύει για οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1998.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 14 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με το Πρότυπο 14 οι εισηγμένες εταιρείες που έχουν πάνω από ένα επιχειρησιακούς τομείς, θα πρέπει να παρουσιάζουν τα λογιστικά αποτελέσματα και τα κυριότερα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού της επιχείρησης αναλυμένα στα κύρια και δευτερεύοντα επιχειρησιακά και γεωγραφικά τμήματα της εταιρείας. Αυτό θα πρέπει να γίνεται όταν κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από το 10% του συνόλου. Δηλαδή το επίπεδο σημαντικότητας για την δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρεία. Η ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπει τίποτα σχετικό, διότι στην ελληνική έννομη τάξη δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 15

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

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Η εφαρμογή αυτού του Προτύπου έχει σκοπό να επισημαίνει 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.

Το πεδίο εφαρμογής του, κατά το μεγαλύτερο μέρος καλύπτει μεγάλες επιχειρήσεις, σε σχέση με το περιβάλλον που λειτουργούν. Στις περιπτώσεις που συντάσσονται και ενοποιημένες καταστάσεις οι απαιτούμενες από το Πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση.

## 2. Μέθοδοι κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων

Οι μέθοδοι κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντιμετωπίζεται το μεγάλο θέμα αυτό των μεταβολών των τιμών είναι δύο:

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

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

## 3. Γνωστοποιήσεις

Τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Πρότυπο είναι οι εξής:

- Το ποσό της διόρθωσης των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- Το ποσό της διόρθωσης του κόστους πωληθέντων,
- Οι διορθώσεις που σχετίζονται με νομισματικά στοιχεία ή με επιδράσεις στα Ξένα ή στα Ίδια Κεφάλαια, εφόσον οι διορθώσεις αυτές λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων,
- Η συνολική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσεως από τις παραπάνω διορθώσεις.

Στην περίπτωση που ακολουθείται η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους, πρέπει να γνωστοποιείται το τρέχον κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των αποθεμάτων.

## 4. Φορολογικά Σχόλια

Η τυχόν εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου αυτού μπορεί να θέσει ζήτημα επηρεασμού και των φορολογικών διατάξεων που αφορούν αποτίμηση για σκοπούς διαμόρφωσης των φορολογητέων αποτελεσμάτων.

Πάντως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι επειδή δεν υπήρξε διεθνής συναίνεση για τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, το Συμβούλιο της IASC αποφάσισε ότι η μη γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών δεν αποτελεί λόγο μη συμμόρφωσης με τα Δ.Λ.Π.

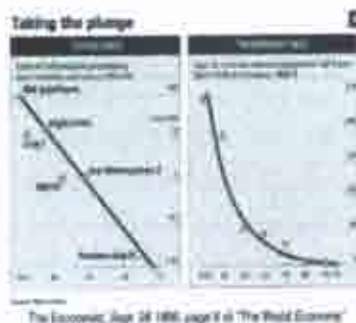


## 5. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 15 αρχίζει να εφαρμόζεται για Οικονομικές Καταστάσεις που αρχίζουν να την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1983

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 15 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το Ελληνικό Λογιστικό Δίκαιο δεν ορίζει κάτι σχετικό για τις πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

### ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διαρμηνείες 14 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις-Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων» και 23 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις-Έξοδα σημαντικής επθεώρησης ή γενικών επισκευών»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την 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 αναγεννιούνται.

## 2. Ορισμοί

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

- Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή στη παροχή υπηρεσιών για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.

- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της χρήσεων.

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

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

**Ωφέλιμη ζωή:** ενός πάγιου 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 πάγιου 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 μια 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.

## 3. 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 ιδιαιτερότητες 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 μίας χρήσεων. Ομοίως, ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου.

- Πολλές φορές τα επί μέρους 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 αξία τους μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία αποκτήθηκαν δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους.

#### 4. 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 (οι εκπτώσεις αφαιρούνται).

- 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, π.χ. αρχιτέκτονες, μηχανικοί,
- Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 "Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις".

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

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.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ιδίων μεθόδων, όπως και των αγορασμένων στοιχείων. Αν μία επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση.

## 5. Ανταλλαγές Παγίων Στοιχείων

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή, ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται 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 ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε.

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή 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.

## 6. 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 προσδιορισμένη 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.

Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως στην χρήση που πραγματοποιείται.

## 7. Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση

### 7.1 Βασική μέθοδος

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το Πρότυπο ορίζει ότι μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες ζημίες απομειώσεως της αξίας του.

## 7.2 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.

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 αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου στοιχείου, τότε ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

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 η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όμως μια μείωση λόγω υποτίμησης ενός παγίου, πρέπει να φέρεται σε μείωση του λογαριασμού «Διαφορές Αναπροσαρμογής», εφόσον το πάγιο αυτό είχε αναπροσαρμοσθεί στο παρελθόν και η υποτίμηση δεν υπερβαίνει το ποσό της αναπροσαρμογής.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέο (χωρίς να περνούν μέσα από τα αποτελέσματα) είναι τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου, είτε εφάπαξ με την ολοσχερή απόσβεσή του ή την πώληση του.

## 8. Αποσβέσεις

Το Πρότυπο αναφέρει γενικά για τις αποσβέσεις ότι το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου στοιχείου 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 αξίας, η οποία στην περίπτωση της αναπροσαρμογής των παγίων, μπορεί και αυτή να αναπροσαρμόζεται. Οι συνήθως χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι: 1) Σταθερή μέθοδος, 2) Φθίνουσα μέθοδος, 3) Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου και οι μέθοδοι αποσβέσεως πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς.

## 9. Αποσύρσεις και Διαθέσεις

Ένα πάγιο στοιχείο διαγράφεται από τον Ισολογισμό, όταν πωλείται ή αποσύρεται και δεν αναμένονται μελλοντικά οφέλη. Κέρδη και ζημίες από την απόσυρση ή διάθεση ενός παγίου στοιχείου προκύπτουν από τη διαφορά της λογιστικής αξίας του και του προϊόντος της διάθεσης αυτού και καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

## 10. Αποζημιώσεις από τρίτους για ζημίες ή απομείωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων [Διερμηνεία αριθμός 14]

Σύμφωνα με το Πρότυπο, οι απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημιώσεων από τρίτους και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται ξεχωριστά ως εξής:

- Απομειώσεις αξίας παγίων στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36. Η απόσυρση ή διάθεση στοιχείων πρέπει να καταχωρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16,
- Νομισματικές ή μη νομισματικές αποζημιώσεις από τρίτους για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπέστησαν απομείωση της αξία τους, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν, πρέπει να περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν αναγνωρίζονται, π.χ. αποζημιώσεις από ασφαλιστικές εταιρίες κ.λ.π.
- Το κόστος των περιουσιακών στοιχείων που αποκαθιστώνται ή αγοράζονται, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις γενικές αρχές αυτού του Προτύπου (16).

## 11. Γνωστοποιήσεις

Τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται είναι τα εξής:

- Οι βάσεις αποτίμησης της προ αποσβέσεων αξίας των παγίων,
- Οι μέθοδοι απόσβεσης,
- Οι συντελεστές απόσβεσης,
- Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις,
- Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως, η οποία πρέπει να δείχνει: προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις μέσω ενοποιήσεων, αυξήσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, ζημίες από υποτίμηση, αναστροφές ζημιών υποτίμησης, αποσβέσεις, συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή οικονομικής μονάδος, οποιαδήποτε άλλη μεταβολή,
- Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- Τη λογιστική μέθοδο των εκτιμώμενων δαπανών αποκαταστάσεως του χώρου των παγίων,

- Τα ποσά των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά το στάδιο της κατασκευής,
- Τα ποσά των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.

---

## 12. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 16 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιουλίου 1999.



## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 16 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Με βάση τις εσωτερικές διατάξεις όπως ισχύουν επί του παρόντος, το άρθρο 28 παρ. 3, 4 του Κ.Β.Σ., τα πάγια αποτιμώνται στην αξία κτήσης, η οποία για τα ακίνητα δεν περιλαμβάνει τα έξοδα απόκτησής τους, ρητά προβλέπει ότι, κατά περίπτωση, τα σχετικά έξοδα καταχωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή εξοδοποιούνται στη χρήση.

Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζουν το άρθρο 20 του Ν. 2065/1992, το οποίο προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από υπουργικές αποφάσεις.

Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το Π.Δ. 100/1998.

Αντίθετα, με βάση τα Δ.Λ.Π. τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στη τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα συμπεριλαμβάνει και τα έξοδα απόκτησής τους (π.χ. συμβολαιογραφικά).

Περαιτέρω, νοείται πλέον η δυνατότητα αποτίμησης των παγίων στην τρέχουσα αξία τους, εφόσον η επιχείρηση το θεωρεί σκόπιμο, αυτό ισχύει τόσο για τα επενδυτικά ακίνητα, για τα οποία η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να τα αποτιμά ετησίως στην τρέχουσα αξία τους, όσο και για τα υπόλοιπα πάγια, για τα οποία προβλέπεται η δυνατότητα διενέργειας συχνών (π.χ. κάθε δύο-τρία χρόνια) αναπροσαρμογών στην τρέχουσα αξία (fair value). Συνεπάγεται λοιπόν, ότι με τα Δ.Λ.Π. μπορεί να εμφανίζονται κέρδη ή ζημιές από αποτίμηση αξίας παγίων, τα οποία σε ορισμένες περιπτώσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Τέλος, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από την προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

### ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 15 «Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

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.

Το Πρότυπο αυτό δεν πρέπει επίσης να εφαρμόζεται στην αποτίμηση:

- Επενδύσεων σε ακίνητα κατεχόμενα με χρηματοδοτική μίσθωση από το μισθωτή,
- Επενδύσεων σε ακίνητα που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους, με λειτουργική μίσθωση,
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατεχόμενων με χρηματοδοτική μίσθωση από το μισθωτή,
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους, με λειτουργική μίσθωση.

## 2. Ορισμοί

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

**Χρηματοδοτική μίσθωση** είναι μια 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** είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

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

- Με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος
- Με την έγκριση του μισθωτή
- Με τη σύναψη μίας νέας μίσθωσης για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή.
- Με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

**Έναρξη μισθώσεως** είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή η ημερομηνία της δέσμευσης των εμπλεκόμενων μερών ως προς τους κύριους όρους της σύμβασης, εφόσον αυτή προηγείται.

**Διάρκεια της μίσθωσης** είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε πάρα πέρα περίοδος για την οποία ο μισθωτής, έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

**Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων** είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μη περιλαμβανόμενων του ενδεχόμενου μισθώματος, των δαπανών επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον μισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- Κάθε ποσό εγγυημένο από το μισθωτή ή από τρίτο, συνδεδεμένο με αυτόν,
- Κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
  - ✓ το μισθωτή,
  - ✓ έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή,
  - ✓ ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει αυτή την εγγύηση.

**Ενδεχόμενο μίσθωμα** είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθορισθεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεων, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

**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 θέληση τους και με πλήρη γνώση σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

**Οικονομική ζωή** είναι.

- Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες ή.
- Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο

**Εγγυημένη υπολειμματική αξία** είναι:

- Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή,
- Από πλευράς εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις, σύμφωνα με την εγγύηση.

**Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία** είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή, ή είναι εγγυημένη, μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

**Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση** είναι το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή.

**Μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο** είναι η διαφορά μεταξύ:

- Του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης από πλευράς εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που ανήκει στον εκμισθωτή και
- Της παρούσας αξίας του ανωτέρω ποσού με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης

**Καθαρή επένδυση στη μίσθωση** είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση μείον το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

**Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης** είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο με βάση το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας:

- ✓ Των ελάχιστων μισθωμάτων.
- ✓ Της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας.

**Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή** είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία όμοια μισθωτική σχέση ή αν αυτό δε μπορεί να

προσδιοριστεί, το επιτόκιο που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής, για να δανεισθεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

### 3. Οι Μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών

#### 3.1 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 προσδιορισθεί. Τυχόν δαπάνες που πραγματοποιούνται από το μισθωτή άμεσα συνδεδεμένες με τη μίσθωση προσauξάνουν 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.

#### 3.2 Λειτουργικές μισθώσεις

Στις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (δε συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης και συντήρησης) λογίζονται σε (βάρος των αποτελεσμάτων με την ευθεία μέθοδο. Αν όμως μια άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του τρόπου κατανομής της ωφέλειας του χρήστη στις χρήσεις, μπορεί να ακολουθείται.

### 4. Οι μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εκμισθωτών

#### 4.1 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 αντανakλά 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.

Ο 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 ζημία από την καθ' αυτό πώληση του εκμισθούμενου στοιχείου,
- Το χρηματοοικονομικό έσοδο της διάρκειας της μίσθωσης.

#### 4.2 Λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές μισθώσεις, σύμφωνα με την 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.

### 5. Πράξεις Πώλησης και Επαναμίσθωσης

Αν μία πράξη πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, η τυχόν επιπλέον διαφορά ίου εσόδου από την πώληση του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική του αξία, δεν πρέπει να περιληφθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά να εμφανισθεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επομένων 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 ζημία 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 ζημία πρέπει να μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν η ζημία συμφιζείται με επί ελάττων διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία 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.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η πραγματική τιμή του στοιχείου κατά το χρόνο μιας πράξης πώλησης με επαναμίσθωση είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής και πραγματικής αξίας πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

## 6. Κίνητρα για Λειτουργικές Μισθώσεις

Πολλές φορές κατά τη διαπραγμάτευση μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης ο εκμισθωτής παρέχει 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 (π.χ. δαπάνες μετεγκαταστάσεως). Τα κίνητρα αυτά στις οικονομικές καταστάσεις τόσο του εκμισθωτή όσο και του μισθωτή καταχωρούνται ως εξής:

### Οικονομικές καταστάσεις του 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.

### Οικονομικές καταστάσεις μισθωτή

Ο μισθωτής καταχωρεί το σωρευμένο όφελος των κινήτρων ως μια έκπτωση των δαπανών μισθώσεως κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με σταθερή μέθοδο εκτός αν μια άλλη συστηματική μέθοδος είναι αντιπροσωπευτικότερη.

## 7. Γνωστοποιήσεις

### 7.1 Γνωστοποιήσεις από τους μισθωτές

Οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν:

- Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Μία συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και την παρούσα αξία τους για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - ✓ μέχρι ένα έτος
  - ✓ από ένα μέχρι πέντε έτη
  - ✓ μετά από πέντε έτη
- Ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσεως
- Το σύνολο των μελλοντικών ελαχίστων εισπράξεων υπομισθωμάτων που αναμένεται να γίνουν σύμφωνα με μη ακυρωτές υπομισθώσεις κατά την ημερομηνία Ισολογισμού.
- Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει:
  - ✓ Τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
  - ✓ Την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμακώσεως,
  - ✓ Περιορισμούς που τίθενται από μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση υποχρεώσεων και σε νέες μισθώσεις.

## 7.2 Γνωστοποιήσεις από τους εκμισθωτές

Οι εκμισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν:

- Μία συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της παρούσας αξίας των ελαχίστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Επιπρόσθετα, πρέπει να γνωστοποιείται η συνολική ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και η παρούσα αξία των ελαχίστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία Ισολογισμού για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
  - ✓ μέχρι ένα έτος,
  - ✓ από ένα μέχρι πέντε έτη,
  - ✓ μετά τα πέντε έτη,
- Το μη πραγματοποιημένο έσοδο,
- Τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούνται ο εκμισθωτής,
- Τη σωρευμένη πρόβλεψη για ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις ελαχίστων μισθωμάτων,
- Τα ενδεχόμενα μισθώματα που λογίσθηκαν στα έσοδα,
- Μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

## 8. Έναρξη Ισχύος

Το παρόν Δ.Λ.Π. 17 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την η μετά από την 1 Ιανουαρίου 1999.



## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 17 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Τα Δ.Λ.Π.- σε αντίθεση με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας- αναγνωρίζουν το χρηματοδοτικό χαρακτήρα των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και κατά συνέπεια επιβάλλουν διαφορετικούς κανόνες για τη λογιστική απεικόνισή τους.

Κατά το Ελληνικό Δίκαιο οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον Ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Αντίθετα το Δ.Λ.Π. 17 ορίζει ότι οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις και είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή.

Οι διαφορές αυτές στη λογιστική απεικόνιση επηρεάζουν και ορισμένες διατάξεις του Ν. 1665/1986 για το leasing, με τις οποίες μάλιστα έρχεται σε ευθεία αντίθεση, δεδομένου ότι ο εν λόγω νόμος, μολονότι αναφέρεται τυπικά στη χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά έχει βασισθεί στα χαρακτηριστικά της απλής, δηλαδή χωρίς χρηματοδοτικό χαρακτήρα, μίσθωσης. Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

### 1) Αποσβέσεις

Με το καθεστώς των Δ.Λ.Π. αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής, κατά κανόνα στη βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 6 παρ. 5 του Ν. 1665/1986, που προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων κινητών ή ακινήτων (πλην οικοπέδων) από την εκμισθώτρια εταιρεία leasing, στη βάση της διάρκειας της μίσθωσης.

### 2) Έσοδα-Έξοδα

Με βάση το Πρότυπο 17, ως έσοδο του εκμισθωτή και αντίστοιχα έξοδο του εκμισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου. Αντίθετα, το άρθρο 6 παρ. 4 του Ν. 1665/1986 ορίζει ότι τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και αντιστοίχως έσοδα του εκμισθωτή) και αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.

### 3) Προβλέψεις

Τα Δ.Λ.Π. δεν αναγνωρίζουν τη διενέργεια γενικών προβλέψεων βάσει αυθαίρετα οριζόμενων ποσοστών, παρά μόνο στη βάση ειδικά αιτιολογημένων παραδοχών. Η ελληνική νομοθεσία προσδιορίζει το φορολογικά εκπιπτόμενο ποσοστό προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε 2%. Επομένως, με την εισαγωγή των Προτύπων, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων θα μπορεί να είναι είτε μεγαλύτερες, είτε και μικρότερες από τις προβλέψεις που αναγνωρίζονται επί του παρόντος, για φορολογική έκπτωση. Σε μια τέτοια περίπτωση θα πρέπει να προβλεφθεί ο τρόπος αντιμετώπισης των διαφορών αυτών από φορολογικής πλευράς.

Ακόμα οφείλουμε να τονίσουμε και το γεγονός ότι δεν υπάρχει στην Ελλάδα θεσμός παροχής κινήτρων, που αναφέρονται στο Πρότυπο 17, όπως είναι η περίοδος χάριτος, εισφορά του εκμισθωτή στα έξοδα μετεγκατάστασης του μισθωτή κ.α.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

#### ΕΣΟΔΑ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ )

#### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

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

- πώληση αγαθών
- παροχή υπηρεσιών
- την από μέρους χρησιμοποίηση τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Εντούτοις το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για έσοδα που προκύπτουν από:

- μισθωτήρια συμβόλαια
- μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις οι οποίες παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης.
- ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών εταιρειών.
- μεταβολές στην πραγματική αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού.
- μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφοριακών στοιχείων.
- αρχική καταχώρηση και μεταβολές στην πραγματική αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.
- εξόρυξη ορυκτών μεταλλευμάτων.
- αρχική καταχώρηση της αγροτικής παραγωγής.

## 2. Έννοια- ορισμός των εσόδων

Έσοδο είναι η μικτή ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσεως που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της 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 τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων δεν αποτελούν έσοδα.

## 3. Αποτίμηση των εσόδων

Τα έσοδα αποτιμώνται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Άρα όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων 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 παροχή πιστώσεων, 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, όπως εάν γινόταν μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

## 4. Πώληση Αγαθών

Τα έσοδα από την πώληση των αγαθών θα πρέπει να λογίζονται, όταν πληρούνται τα εξής:

- η επιχείρηση θα πρέπει να έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών.
- η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στην διαχείριση των πωληθέντων στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε να διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- το ποσό του εσόδου από την πώληση να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
- να πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη από την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή να μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και στις οποίες η επιχείρηση διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας. Αυτές είναι οι εξής:

- η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης.
- όταν η είσπραξη του εσόδου από μία συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησης του εσόδου από τον αγοραστή.
- 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 στην συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για τη 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 κίνδυνος, η πώληση με το δικαίωμα επιστροφής από τον πελάτη.

## 5. Παροχή Υπηρεσιών

Η καταχώρηση εσόδου που προέρχεται από μια συναλλαγή που αφορά παροχή υπηρεσιών θα πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημέρα του Ισολογισμού το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα.
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- το στάδιο ολοκλήρωσής της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα.
- οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή και αυτές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής να μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Αυτός που παρέχει υπηρεσίες μπορεί να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, εφόσον έχει συμφωνήσει με το αντισυμβαλλόμενο μέρος τα εξής:

- 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 ως εξής:
- με την επιμέτρηση του εκτελεσθέντος έργου.
- κατά πόσο οι παρεχόμενες υπηρεσίες έχουν ολοκληρωθεί ως την ημέρα εκτίμησης.
- πόσες δαπάνες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι την ημέρα εκτίμησης, σε σχέση με το σύνολο του κόστους της υπηρεσίας που πρέπει να παρασχεθεί.

## 6. Τόκοι, Δικαιώματα και Μερίσματα.

Το έσοδο που προκύπτει από τη εκ μέρους τρίτων χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που δίνουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα πρέπει να λογίζονται όταν συμβαίνουν τα εξής:

- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- το ποσό του εσόδου να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Τα έσοδα αυτά θα λογιστούν με βάση τους εξής κανόνες:

- οι τόκοι λογίζονται βάση μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από τη πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.
- τα δικαιώματα πρέπει αν λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.
- τα μερίσματα λογίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξης τους από τους μετόχους.

## 7. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση γνωστοποιεί:

- τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.
- το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων που έχουν λογισθεί κατά την διάρκεια της χρήσης συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:
  - ✓ πώληση αγαθών.
  - ✓ παροχή υπηρεσιών.
  - ✓ τόκους.
  - ✓ δικαιώματα.
  - ✓ μερίσματα.
- Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

## 8. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 18 αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 18 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

α. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:

- πώληση αγαθών
- παροχή υπηρεσιών
- χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το Πρότυπο αυτό δεν εξετάζει τις συμβάσεις έργων και τα έσοδα που προκύπτουν από μισθωτήρια συμβόλαια, μερίσματα από επενδύσεις που παρακολουθούνται με την μέθοδο της Καθαρής Θέσης, ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών εταιρειών και μεταβολές στην πραγματική αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή από την πώλησή τους.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

- πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων
- πωλήσεις υπηρεσιών
- επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης.

β. Σύμφωνα με το Πρότυπο έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελημάτων στην διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και οδηγεί σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ των μερών που έχουν πλήρη γνώση των στοιχείων μιας αντικειμενικής συναλλαγής. Σύμφωνα με το Πρότυπο δεν θεωρείται έσοδο μία πράξη ανταλλαγής αγαθών ή υπηρεσιών ισόποσων και ίδιας φύσης.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο έσοδο είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

γ. Σύμφωνα με το πρότυπο το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ανταλλάγματος. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19

---

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται στις παροχές του εργοδότη προς τον εργαζόμενο και τη λογιστική απεικόνισή τους. Εφαρμόζεται για όλες τις παροχές είτε πρόκειται για τυπικά προγράμματα, είτε για νομοθετικούς κανόνες και κλαδικές συμβάσεις, είτε για άτυπες πρακτικές που καταλήγουν όμως σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Οι παροχές σε εργαζόμενους χωρίζονται σε 5 κατηγορίες:

- ✓ Βραχύχρονες παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους.
- ✓ Μακρόχρονες παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μετά την πάροδο 12 μηνών.
- ✓ Παροχές μετά την απασχόληση που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.
- ✓ Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως οι οποίες γίνονται πληρωτέες όταν μία επιχείρηση αποφασίζει να τερματίσει την απασχόληση του εργαζομένου πριν την κανονική ημερομηνία ή όταν ο εργαζόμενος αποδεχθεί απόλυση με αντάλλαγμα τις παροχές.
- ✓ Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι αυτές σύμφωνα με τις οποίες ο εργαζόμενος δικαιούται να λάβει συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδει η επιχείρηση ή το ποσό της υποχρέωσης της επιχείρησης προς τον εργαζόμενο εξαρτάται από την μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων.

## 2. Ορισμοί

**Προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση** είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μία επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση στους εργαζομένους.

**Προγράμματα καθορισμένων εισφορών** είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά τα οποία, μία επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε ένα ιδιαίτερο φορέα (Ταμείο) και δε θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές.

**Προγράμματα καθορισμένων παροχών** είναι προγράμματα μετά την απασχόληση, αλλά εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

**Παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής** είναι η παρούσα αξία, χωρίς έκπτωση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που χρειάζονται για να διακανονίσουν την υποχρέωση που προέρχεται από υπηρεσία εργαζομένου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

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

**Δαπάνη τόκων** είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας χρήσης στην παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής, που αυξάνει, γιατί οι παροχές είναι μία χρήση πλησιέστερα προς τον διακανονισμό.

**Τα περιουσιακά στοιχεία προγράμματος** συντίθεται από περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα φορέα μακροχρόνιων παροχών σε εργαζόμενους και



ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται από ένα ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (Δ.Λ.Π. 24) της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις.

**Πραγματική αξία** είναι το ποσό για το οποίο ανά περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσονταν 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 και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο πρόγραμμα.

**Τα αναλογικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν:**

- ο Αναπροσαρμογές πείρας (διαφορές μεταξύ προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και ότι έχει πραγματικά συμβεί) και
- ο Τα αποτελέσματα των μεταβολών σε αναλογιστικές παραδοχές.

**Κόστος προϋπηρεσίας** είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής για υπηρεσία εργαζομένου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την καθιέρωση ή τις μεταβολές των παροχών μετά την απασχόληση ή άλλων μακροχρόνιων παροχών σε εργαζομένους. Κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό είτε αρνητικό.

### 3. Ανάλυση των 5 κατηγοριών των παροχών προς τους εργαζόμενους

#### 3.1 Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Οι βραχύχρονες παροχές περιλαμβάνουν ημερομίσθια, μισθούς, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες, διανομή κερδών και έκτατες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες μετά τη λήξη της χρήσεως, μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους, μη νομισματικές παροχές.

#### 3.2 Παροχές μετά την απασχόληση

Οι παροχές μετά την απασχόληση περιλαμβάνουν τις συντάξεις και άλλες παροχές όπως ασφάλειες 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 κατηγορίες, τα καθορισμένων εισφορών και τα καθορισμένων παροχών. Στα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η επιχείρηση περιορίζεται στο ποσό δέχεται να συνεισφέρει στο Ταμείο. Στα προγράμματα καθορισμένων παροχών η επιχείρηση παρέχει τις συμφωνημένες παροχές.

#### 3.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν:

- Αποζημιωμένες μακρόχρονες απουσίες.
- Παροχές μακρόχρονης ανικανότητας.
- Διανομή κερδών και πληρωτέες έκτακτες παροχές 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία ο εργαζόμενος παρέχει τις υπηρεσίες του.

- Δουλεμένη αποζημίωση που πληρώνεται 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα.

### 3.4 Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως

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

- Να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης.

- Να χορηγήσει παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια απόλυση.

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

Το λεπτομερειακό αυτό πρόγραμμα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει:

- Την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των οποίων οι υπηρεσίες πρέπει να τερματιστούν.

- Τις παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως για κάθε κατηγορία απασχόλησης ή λειτουργίας.

- Το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμόζεται.

Η δέσμευση της επιχείρησης μπορεί να προέρχεται από την νομοθεσία, από σύμβαση ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση δηλ. επιχειρηματική πρακτική, συνήθεια.

### 3.5 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 οι τίτλοι αυτοί θα εκδίδονται για ένα τρίτος μέρος.
- Ταμιακές πληρωμές, τα ποσά των οποίων θα εξαρτώνται από τις μελλοντικές αγοραίες τιμές των μετοχών της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.

## 4. Λογιστική των παροχών προς τους εργαζόμενους

### 4.1 Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

#### 4.1.1. 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 μία δαπάνη ή ως ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση που η δαπάνη ενσωματώνεται σε αποθέματα και ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια.

#### 4.1.2 Βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες

Οι βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες καταχωρούνται ως εξής:

- Οι σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες, καταχωρούνται ως δαπάνη και υποχρέωση, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν την υπηρεσία.

- Οι μη σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες καταχωρούνται όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται.

Το αναμενόμενο κόστος των σωρευμένων αποζημιωνόμενων απουσιών αποτιμάται με βάση τα αναμενόμενα να πληρωθούν από την επιχείρηση, ως αποτέλεσμα των αχρησιμοποίητων δικαιωμάτων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

#### 4.1.3. Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών

Το αναμενόμενο κόστος της διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών λογιστικοποιείται ως έξοδο και υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, όταν η επιχείρηση έχει μία παρούσα νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει τέτοιες πληρωμές.

#### 4.1.4. Μη νομισματικές παροχές

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

### 4.2 Παροχές μετά την απασχόληση

#### 4.2.1. Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Η επιχείρηση καταχωρεί σαν έξοδο και σαν υποχρέωση την υπηρεσία του εργαζόμενου στη διάρκεια μιας χρήσης. Η υποχρέωση μειώνεται με την εισφορά που έχει ήδη πληρωθεί. Αν η ήδη πληρωμένη εισφορά υπερβαίνει την εισφορά που αναλογεί που αναλογεί στην παρασχεθείσα υπηρεσία, το υπερβάλλον καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωμένο έξοδο).

#### 4.2.2. 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 και ζημιών. Πέραν τούτων, οι υποχρεώσεις αποτιμώνται πάνω σε μια προεξοφλητική βάση γιατί συνήθως διακανονίζονται μετά από πολλά χρόνια από τότε που οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Έτσι, σύμφωνα με τα παραπάνω, τα απαιτούμενα βήματα για τον προσδιορισμό των ποσών που πρέπει να λογιστικοποιηθούν σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι:

-Χρησιμοποίηση αναλογιστικών τεχνικών για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παροχής που οι εργαζόμενοι δικαιούνται σε ανταπόδοση της υπηρεσίας τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

-Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.

-Προσδιορισμός του συνολικού ποσού των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που πρέπει να καταχωρούνται.

-Προσδιορισμός του κόστους προϋπηρεσίας, όταν ένα πρόγραμμα εισάγεται ή μεταβάλλεται.

-Προσδιορισμός του κέρδους ή της ζημίας όταν ένα πρόγραμμα περικόπτεται ή διακανονίζεται.

#### 4.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Όσον αφορά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η λογιστική αντιμετώπιση είναι ίδια με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών, μετά την απασχόληση. Για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών η λογιστική αντιμετώπιση είναι πιο απλοποιημένη σε σύγκριση με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών μετά την απασχόληση. Φυσικά και εδώ απαιτούνται αναλογιστικές μέθοδοι.

#### 4.4 Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσης

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

#### 4.5 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 δεν καθορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις, επειδή δεν υπήρξε παγκόσμια συναίνεση για τον τρόπο αντιμετώπισης αυτών των παροχών. Παρόλα αυτά απαιτούνται σημειώσεις και επεξηγήσεις στο προσάρτημα.

### 5. Γνωστοποιήσεις

#### 5.1 Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Από το πρότυπο αυτό, δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις για τις συγκεκριμένες παροχές. Για το θέμα όμως των βραχυχρόνιων παροχών προς το προσωπικό απαιτούνται γνωστοποιήσεις από το Δ.Λ.Π. 24 "Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών" και συγκεκριμένα γνωστοποιήσεις που αφορούν τις παροχές προς τα Διευθυντικά Στελέχη.

#### 5.2 Παροχές μετά την απασχόληση

Πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές αξίες για την καταχώρηση αναλογιστικών κερδών και ζημιών.
- Μία γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος

- Μία λογιστική συμφωνία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό
- Τα ποσά που περιλαμβάνονται στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για κάθε κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων της επιχείρησης και κάθε ακίνητη ιδιοκτησία που κατέχεται.
- Μία συμφωνία που να δείχνει τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσεως στην καθαρή υποχρέωση, που είναι καταχωρημένη στον ισολογισμό
- Η συνολική δαπάνη, που είναι καταχωρημένη στην κατάσταση αποτελεσμάτων για κάθε ένα από τα ακόλουθα και τη θέση του στοιχείου ή στοιχείων της κατάστασης των αποτελεσμάτων.
- Την πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, όπως επίσης την πραγματική απόδοση σε κάθε δικαίωμα αποζημίωσης που είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο
- Τις βασικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

### 5.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Αυτό το πρότυπο δεν απαιτεί γνωστοποιήσεις σχετικά με τις παροχές αυτές. Γνωστοποιήσεις όμως απαιτούνται από το Δ.Λ.Π. "Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών" για τις παροχές αυτές σε Διευθυντικά στελέχη.

### 5.4 Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως

Γνωστοποιήσεις απαιτούνται στην περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα για τον αριθμό των απασχολούμενων που θα αποδεχθούν την προσφορά για τις παροχές λήξεως της απασχόλησης. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει μια ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία γνωστοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37. επίσης, γνωστοποιήσεις απαιτούνται για τις παροχές αυτές προς τα διευθυντικά στελέχη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 24.

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

Πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Η φύση και οι όροι των προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.
- Οι λογιστικές αρχές για τα προγράμματα αυτά.
- Τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Του αριθμό και τους όρους των ιδίων της επιχείρησης συμμετοχικών τίτλων που κατέχονται από τα προγράμματα αυτά.
- Τον αριθμό, ημερομηνίες ασκήσεως και τιμές ασκήσεως των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που ασκούνται σύμφωνα με τα προγράμματα αυτά.
- Τον αριθμό των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που κρατούνται από τα προγράμματα αυτά.
- Το ποσό και τους κυρίους όρους κάθε δανείου ή εγγυήσεως που χορηγείται από τη επιχείρηση για τέτοια προγράμματα.
- Την πραγματική αξία κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως των ιδίων της επιχείρησης συμμετοχικών τίτλων που κατέχονται για τα προγράμματα αυτά.

- Την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία εκδόσεως των ιδίων της επιχείρησης συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα αυτά.

## 6. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 19 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1999.

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 19 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών. Στην ελληνική νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος (άρθρ. 31§ 1 περ.ιε Κ.Φ.Ε.).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 10 «Κρατική Υποστήριξη-καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες»)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

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

## 2. Έννοιες

**Κράτος:** είναι το Δημόσιο, οι Δημόσιες Υπηρεσίες και οι παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

**Κρατική υποστήριξη:** είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Η έννοια αυτή αναλύεται επαρκέστερα παρακάτω.

**Κρατική επιχορήγηση:** είναι ενίσχυση που παρέχεται από το Κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με την λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους, δεν είναι αποδεκτικές αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

**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 οποιονδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν επίσης να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με την χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

**Επιχορηγήσεις που αφορούν τα αποτελέσματα:** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δεν σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

**Χαριστικά δάνεια:** είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφληση τους, εφ' όσον τηρηθούν ορισμένες προϋποθέσεις.

**Πραγματική αξία:** είναι το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να γίνει, κάτω από κανονικές συναλλακτικές συνθήκες, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους.

## 3. Έννοια και διακρίσεις της κρατικής υποστήριξης

Όπως αναφερθήκαμε και παραπάνω, κρατική υποστήριξη είναι ένα κρατικό μέτρο με σκοπό την παροχή οικονομικών πλεονεκτημάτων σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση, η οποία όμως, καλύπτει ορισμένες απαιτούμενες προϋποθέσεις.



Για τους σκοπούς του Προτύπου, στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται τα ωφελήματα που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Η κρατική υποστήριξη μπορεί να αποβλέπει στη ενθάρρυνση μιας επιχείρησης να δραστηριοποιηθεί σε τομέα που, κανονικά δεν θα αναλάμβανε χωρίς την υποστήριξη αυτή.

Όσον αφορά τώρα τις μορφές, η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους από τους οποίους εξαρτάται.

Η κυριότερη μορφή κρατικής υποστήριξης είναι οι επιχορηγήσεις, οι οποίες συχνά αποκαλούνται και με άλλα ονόματα, όπως ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις. Η επιχορήγηση καταβάλλεται συνήθως σε χρήμα ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, σε μη νομισματικά στοιχεία (πάγια κ.λ.π.) ή και με χαρακτηριστικά δάνεια, τα οποία αντιμετωπίζονται λογιστικά ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής τους.

Επίσης, υπάρχει και η μορφή της κρατικής υποστήριξης, η οποία δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης και συνεπώς δεν απεικονίζονται λογιστικά.

#### 4. Λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων

Για την λογιστική παρακολούθηση των κρατικών επιχορηγήσεων υπάρχουν δύο λογιστικοί χειρισμοί, οι οποίοι αντιπαρατίθενται στην πράξη, την καταχώρηση της επιχορήγησης απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού Ιδίων Κεφαλαίων και η καταχώρηση σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

##### 4.1 Απεικόνιση της επιχορήγησης απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια

Τα επιχειρήματα των οπαδών της άποψης ότι η επιχορήγηση πρέπει να απεικονίζονται απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια είναι τα εξής:

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν ένα είδος χρηματοδότησης και, επομένως πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, χωρίς να περνούν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τις δαπάνες τις οποίες χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν προβλέπεται επιστροφή τους, οι επιχορηγήσεις αυτές πρέπει να φέρονται απ' ευθείας σε πίστωση λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων.
- Δεν είναι ορθό να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν αποτελούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχες δαπάνες της επιχείρησης.

Το χειρισμό της απευθείας καταχώρησης της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού Ιδίων Κεφαλαίων φαίνεται ότι απορρίπτει η IASC.

##### 4.2 Απεικόνιση της επιχορήγησης σε πίστωση του αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων

Από την άλλη μεριά του νομίσματος, οι υποστηρικτές της άποψης ότι η επιχορήγηση πρέπει να φέρεται σε πίστωση λογαριασμών αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων είναι τα ακόλουθα:

1. Δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισροές που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων, αλλά πρέπει να λογίζονται στο λογαριασμό των οικείων χρήσεων.
2. Σπάνια οι κρατικές επιχορηγήσεις δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους της χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις της. Κατά συνέπεια, πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα και να συσχετίζονται με τις αντίστοιχες δαπάνες που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να καλύψουν.
3. Όπως ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι βαρύνουν τα αποτελέσματα, έτσι και ο χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής, είναι λογικό να γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Σ' αυτό το σημείο πρέπει να γίνει μια σύντομη αναφορά στη θεμελιώδη προϋπόθεση για το χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων μέσω των αποτελεσμάτων, η οποία έγκειται στο γεγονός ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των χρήσεων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων με τις αντίστοιχες δαπάνες. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την εισπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα λογίζονται στα έσοδα της κάθε χρήσης που επιβαρύνθηκε με αυτά τα έξοδα. Μερικές φορές, η λήψη επιχορήγησης αποτελεί μέρος μιας δέσμης ευνοϊκών μέτρων, οικονομικών ή φορολογικών, τα οποία συνδέονται από ορισμένους όρους. Σε αυτές τις περιπτώσεις απαιτείται προσεκτικός εντοπισμός όσων από τους όρους αυτούς δημιουργούν δαπάνες και έξοδα, με βάση τα οποία γίνεται και ο προσδιορισμός των χρήσεων στις οποίες θα κατανεμηθεί και η ωφέλεια από την επιχορήγηση.

## 5. Λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων κατά τις απόψεις της IASC

### 5.1 Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων στα βιβλία της επιχείρησης

Σύμφωνα με το Πρότυπο, ορίζεται ότι «οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της ακριβοδίκαιης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης, και
- η επιχορήγηση θα εισπραχθεί».

### 5.2 Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων στο μεταβατικό λογαριασμό παθητικού «έσοδα επόμενων χρήσεων» και όχι απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια

Το Πρότυπο προβαίνει στις εξής επισημάνσεις:

- «Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια».
- Ο τρόπος εισπραξής της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που υιοθετείται σε σχέση με τη επιχορήγηση.

- Όταν μια κρατική επιχορήγηση καταχωρείται, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση, ή ενδεχόμενη απαίτηση, αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 “Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις”, που σημαίνει ότι η επιχορήγηση καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης μόνο όταν υπάρχει η βεβαιότητα ότι η επιχορήγηση θα χορηγηθεί στην επιχείρηση και ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους στους οποίους υπόκειται η χορήγηση της επιχορήγησης.

### 5.3 Ειδικότερα για τις επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων-Έννοια και λογιστική παρακολούθηση

Κρατικές επιχορηγήσεις για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είναι οι επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει ή να κατασκευάσει ή να αποκτήσει με οποιοδήποτε άλλο μέσο, μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία.

Οι μέθοδοι για την εμφάνιση των επιχορηγήσεων για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις είναι δύο:

-Με την πρώτη μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επόμενων χρήσεων, το οποίο λογίζεται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων, σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

-Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση λογίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων.

### 5.4 Ειδικότερα για τις επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα

Οι επιχορηγήσεις αυτές δεν σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Η παροχή τέτοιας επιχορήγησης αποβλέπει στην άμεση οικονομική ενίσχυση μιας επιχείρησης, η οποία πρέπει να καταχωρεί την επιχορήγηση στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία η επιχορήγηση νομιμοποιείται να την εισπράξει, και προβαίνει στην γνωστοποίηση των κατάλληλων πληροφοριών για την διασφάλιση της πλήρους κατανόησης των επιδράσεων της.

Είναι δυνατόν η επιχείρηση να δικαιούται κρατική επιχορήγηση για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που πραγματοποίησε σε προηγούμενες χρήσεις.

Ακόμα, το Πρότυπο ορίζει σχετικώς ότι «κρατική επιχορήγηση που λαμβάνεται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, χωρίς την παραπέρα διενέργεια σχετικών δαπανών, πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα εισπράξης της».

### 5.5 Ειδικότερα για τις μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις

Μια κρατική επιχορήγηση είναι δυνατόν να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή κάποιο άλλο πάγιο στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική καταχώρηση γίνεται συνήθως με την ακριβοδίκαιη αξία του στοιχείου ή με αξίες μνείας.

## 6. Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

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

Αν η επιστροφή μιας επιχορήγησης αφορά στα αποτελέσματα, γίνεται πρώτα συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων χρήσεων και η διαφορά βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως.

Αν η επιστροφή αφορά σε περιουσιακό στοιχείο, τότε αυτή φέρεται σε αύξηση του περιουσιακού στοιχείου ή σε μείωση του υπολοίπου του λογαριασμού «Εσοδα επομένων χρήσεων». Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε βαρύνει τα αποτελέσματα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται αμέσως σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως.

## 7. Κρατική υποστήριξη μη απεικονιζόμενη λογιστικά

Σε περιπτώσεις κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης, 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. Αυτό συμβαίνει διότι 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.

Τέλος, το Πρότυπο διευκρινίζει ότι στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνεται η υποδομή που δημιουργείται με τη βελτίωση των κοινόχρηστων δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και με την διάθεση εξελεγχόμενων εγκαταστάσεων, δεδομένου ότι αυτή η υποδομή βρίσκεται στη διάθεση του κοινωνικού συνόλου και οι ωφέλειες είναι συνεχείς και απροσδιόριστες.

## 8. Γνωστοποιήσεις

Το Πρότυπο επιβάλλει τη γνωστοποίηση των παρακάτω θεμάτων:

- Την ακολουθούμενη λογιστική μέθοδο αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένου και του τρόπου εμφάνισής τους στις οικονομικές καταστάσεις.
- Τη μορφή και το μέγεθος των κρατικών επιχορηγήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και πληροφορίες για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει άμεση ωφέλεια, και
- Τους ανεκπλήρωτους όρους και τις λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει απεικονιστεί λογιστικά.

## 9. Εναρξη ισχύος

Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1984.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 20 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αγνοούν τα ακόλουθα ρυθμιζόμενα από το Δ.Λ.Π. 20 θέματα

Το Ε.Γ.Α.Σ. αγνοεί την κρατική υποστήριξη που χορηγείται στην επιχείρηση με τη μορφή:

- ✓ Μη νομισματικών στοιχείων, δηλαδή κυρίως με πάγια στοιχεία (οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, κ.λ.π.),
- ✓ Χαριστικών δανείων,
- ✓ Έκπτωσης από τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης,
- ✓ Για την καταχώρηση της επιχορήγησης στα βιβλία τίθεται ως προϋπόθεση όχι μόνο η ύπαρξη εύλογης βεβαιότητας ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί, αλλά και η βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που το κράτος θέτει για την χορήγηση της επιχορήγησης. Το δεύτερο ζήτημα αγνοείται από το Ε.Γ.Α.Σ. παντελώς.

Διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων

Οι κυριότερες αποκλίσεις που εντοπίζονται είναι στους ακόλουθους λογιστικούς χειρισμούς:

1. Κατά το Πρότυπο είναι δυνατό η επιχορήγηση να καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου, όταν πρόκειται για επιχορήγηση πάγιων στοιχείων, ή σε μείωση του λογαριασμού του εξόδου, όταν πρόκειται για επιχορήγηση εξόδων. Τον χειρισμό αυτόν αποκλείει το Ε.Γ.Α.Σ.
2. Το Ε.Γ.Α.Σ. προβλέπει ότι η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρούνται στον λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις Πάγιων Επενδύσεων» που είναι λογαριασμός Καθαρής Θέσης, ενώ κατά το Πρότυπο η επιχορήγηση πρέπει να καταχωρηθεί σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού ως έσοδα επόμενων χρήσεων. Κατά το Πρότυπο είτε αναγνωρίζεται φορολογικά η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου είτε όχι, η επιχορήγηση πρέπει να αποσβεστεί με τρόπο συστηματικό, αγόμενη στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο. Κατά το Ε.Γ.Α.Σ. αν το πάγιο δεν αποσβένεται ή αποσβένεται αλλά η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, η ληφθείσα επιχορήγηση αποθεματικό.
3. Η επιχορήγηση έναντι εξόδων καταχωρείται κατά το Ε.Γ.Α.Σ. σε κατάλληλο υπολογαριασμό του 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» που είναι λογαριασμοί οργανικών εσόδων ενώ κατά το Πρότυπο συνιστούν ανόργανα έσοδα.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

### ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

(Σε ισχύ για αυτό το Πρότυπο είναι οι Διερμηνείες 7 «Εισαγωγή του Ευρώ», 11 «Συνάλλαγμα-Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος» και 19 «Τηρούμενο νόμισμα-Αποτίμηση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21 και 29»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

## 1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

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.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με την μέθοδο της καθαρής θέσης.

## 2. Ορισμοί

**Εκμετάλλευση εξωτερικού** είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία ή μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της επιχείρησης που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις και των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από την χώρα της επιχείρησης αυτής.

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

**Τηρούμενο νόμισμα** είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ενώ ξένο νόμισμα είναι το νόμισμα που είναι διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα της επιχείρησης.

**Τιμή συναλλάγματος** είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων. Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από την 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.

**Καθαρή επένδυση** σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού είναι το μερίδιο της εξεταζόμενης επιχείρησης στην καθαρή περιουσία της οικονομικής μονάδας εξωτερικού.

**Νομισματικά στοιχεία** είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά.

## 3. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα

Τέτοιες συναλλαγές είναι οι εξής:

- αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή καθορίζεται σε ξένο νόμισμα.

- λήψη ή παροχή δανείων εξοφλητέα σε ξένο νόμισμα.

- συμμετοχή ως συμβαλλόμενο μέρος σε μία ανεκτέλεστη σύμβαση σε ξένο νόμισμα.

- η με οποιοδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων που είναι εκφρασμένες σε ξένο νόμισμα.

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

### 3.1 Παρουσίαση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα σε μεταγενέστερους Ισολογισμούς

#### • Βασική μέθοδος

-τα σε ξένο νόμισμα εκφρασμένα νομισματικά στοιχεία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού εμφανίζονται με την τιμή κλεισίματος.

-τα σε ξένο νόμισμα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται στο ιστορικό κόστος, εμφανίζονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής.

-τα σε ξένο νόμισμα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται σε πραγματικές αξίες, εμφανίζονται με τις ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι αξίες αυτές.

#### • Εναλλακτική μέθοδος

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μία υποτίμηση του νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχουν πρακτικά μέσα αντιστάθμισης των κινδύνων, γεγονός που επιδρά στις υποχρεώσεις που δεν μπορεί να διακανονιστούν και οι οποίες προκύπτουν άμεσα από την πρόσφατη αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου εφόσον η αναπροσαρμοσμένη αξία δεν υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου.

## 4. Μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που έχουν καταρτισθεί σε ξένο νόμισμα

Οι εκμεταλλεύσεις αυτές διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- εκμεταλλεύσεις εξωτερικού που είναι αναπόσπαστο μέρος της εξεταζόμενης επιχείρησης

Οι εκμεταλλεύσεις αυτές διεξάγουν τις δραστηριότητές τους σαν να ήταν μια προέκταση των δραστηριοτήτων της εξεταζόμενης επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης μετατρέπονται στο τηρούμενο νόμισμα, όπως αν όλες της οι συναλλαγές είχαν διεξαχθεί από την ίδια την επιχείρηση.

- Οικονομικές μονάδες εξωτερικού

Οι εκμεταλλεύσεις αυτές λειτουργούν αυτόνομα και μερικά από τα κύρια χαρακτηριστικά τους είναι ότι οι δραστηριότητές της χρηματοδοτούνται από δικές της εργασίες, οι συναλλαγές της με την εξεταζόμενη επιχείρηση αποτελούν ένα μικρό μέρος των δραστηριοτήτων της και οι πωλήσεις της γίνονται σε νομίσματα διαφορετικά από αυτά της επιχείρησης.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας τέτοιας εκμετάλλευσης μετατρέπονται ως εξής:

- νομισματικά και μη περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος.

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



- αν η οικονομική μονάδα του εξωτερικού συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις της στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος.

## 5. Προσδιορισμός Τηρούμενου Νομίσματος

Συνήθως οι επιχειρήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις χρησιμοποιούν το νόμισμα της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένες. Το τηρούμενο από την επιχείρηση νόμισμα πρέπει να παρέχει πληροφορίες που να αντανakλούν την ουσία των γεγονότων της επιχείρησης. Το νόμισμα το οποίο επελέγη ως νόμισμα αποτίμησης δεν πρέπει να μεταβάλλεται εκτός αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στις προϋποθέσεις που οδήγησαν στην επιλογή αυτού του νομίσματος.

## 6. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης.

- τις συναλλαγματικές διαφορές που εντάσσονται στην καθαρή θέση με μια συμφωνία του ποσού αυτών κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης.

- το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην χρήση ξαι περιλαμβάνονται στην λογιστική αξία ενός στοιχείου.

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

## 7. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π 21 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 21 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Ουσιαστικές και συγκεκριμένες διατάξεις στο ελληνικό δίκαιο, για τον τρόπο που οι επιχειρήσεις διαχειρίζονται τις συναλλαγματικές διαφορές, δεν υπάρχουν.

Μπορούμε απλά να επισημάνουμε ότι σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού, όλα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνία κλεισίματος. Ενώ σύμφωνα με το πρότυπο, στην ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού, τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς, με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος και τα μη νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22

### ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διαρμηνείες 9 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων-Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως συνενώσεις δικαιωμάτων» και 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων-Μεταγενέστερη αναπροσαρμογή πραγματικών αξιών και υπεραξία αρχικώς καταχωρηθείσα»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Ο βασικός 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 προσδιορισθεί αγοραστής. Η απόκτηση μιας επιχείρησης με αγορά περιλαμβάνει διάφορα θέματα, όπως ο επιμερισμός του κόστους στα επιμέρους στοιχεία, η παρακολούθηση της υπεραξίας, ο προσδιορισμός του ύψους των δικαιωμάτων μειοψηφίας και η λογιστική της απόκτησης των σταδιακών αγορών. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες [Δ.Λ.Π. 31].

## 2. Έννοιες

Οι χρησιμοποιούμενοι από το Πρότυπο όροι είναι οι εξής:

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

**Αγορά (απόκτηση):** είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία μία από τις επιχειρήσεις, η 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 μια ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολο της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μία συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ούτως ώστε καθένα από τα δύο μέρη να μη μπορεί να θεωρείται αγοραστής.

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

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

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

**Δικαίωμα μειοψηφίας:** είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα δικαιώματα τα οποία δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα, μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

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

## 3. Ενοποίηση με αγορά

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

- Μία επιχείρηση αγοράζει το 50%+ των δικαιωμάτων μιας άλλης επιχείρησης,
- Μία επιχείρηση εξασφαλίζει σε συμφωνία με άλλους τον έλεγχο του 50%+ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης,
- Μία επιχείρηση κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας άλλης επιχείρησης, σύμφωνα με το καταστατικό ή συμβατικό όρο, έστω και με απόκτηση δικαιωμάτων ψήφου κάτω του 50%.
- Μία επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου μιας άλλης επιχείρησης, έστω και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%.
- Μία επιχείρηση έχει τη δυνατότητα πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου άλλης επιχείρησης, έστω και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%.

Αν σε κάποιες περιπτώσεις είναι δύσκολο να προσδιορισθεί ο αγοραστής, τότε τα παρακάτω μπορεί να δηλώνουν την ύπαρξή του:

- Το μέγεθος της επιχείρησης [η μεγαλύτερη επιχείρηση είναι η αγοράστρια],
- Η φορά της κατεύθυνσης της εκλογής μελών του Διοικητικού Συμβουλίου προσδιορίζει αγοραστή,
- Η διάθεση μετρητών για απόκτηση μετοχών [η διαθέτουσα τα μετρητά είναι η αγοράστρια].

### 3.1 Λογιστική ενοποίησης με τη μέθοδο της αγοράς

Όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση μιας αγοράς επιχείρησης, το Πρότυπο ορίζει ότι ο λογιστικός χειρισμός είναι όμοιος με της αγοράς άλλων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς χρησιμοποιεί το κόστος ως βάση αγοράς.

Έτσι, από την ημερομηνία της αγοράς μία αγοράστρια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να καταχωρεί στον Ισολογισμό της τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και της υποχρεώσεις της αγοραζόμενης και κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία που προκύπτει από την αγορά και ενσωματώνει στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων της τα αποτελέσματα των εργασιών της αγοραζόμενης.

### 3.2 Κόστος αγοράς

Με τον όρο κόστος αγοράς εννοείται 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. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά.

Αν όλα τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που σχετίζονται με μία απόκτηση, αναμορφώνονται στις πραγματικές αξίες κατά το χρόνο των διαδοχικών αγορών, κάθε αναπροσαρμογή, που σχετίζεται με τα ήδη κατεχόμενα δικαιώματα της αγοράστριας, αποτελεί αναπροσαρμογή και λογιστικοποιείται αναλόγως.

Σχετικά με το κόστος αγοράς θα πρέπει να επισημανθούν και τα εξής:

(α) Όταν ο διακανονισμός της αξίας της αγοράς μετατίθεται για το μέλλον, το κόστος της αγοράς είναι η παρούσα αξία του συναλλάγματος,

(β) Τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα, που τυχόν εκδοθούν από την αγοράστρια, αποτιμώνται στην αγοραία τιμή τους κατά την ημερομηνία της πράξεως ανταλλαγής, εφ' όσον δεν παρουσιάζουν ανώμαλες διακυμάνσεις.

### 3.2.1 Κατανομή του κόστους αγοράς

#### 3.2.1.1 Βασική μέθοδος

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα οποία αναλύονται παρακάτω, αποτιμώνται:

- Κατά την έκταση που αποκτήθηκαν από την αγοράστρια (ποσοστό αγοράς αυτής) στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξεως ανταλλαγής,
- Κατά την έκταση που αναλογεί στη μειωηφία στην πριν την αγορά λογιστική αξία τους.

#### 3.2.1.2 Εναλλακτική μέθοδος

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

### 3.3 Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις-Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας τους

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτούνται 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 αν και μόνο αν, έχει:

1. Αναπτύξει κατά την ημερομηνία αγοράς, ή πριν από αυτήν, τα κύρια χαρακτηριστικά ενός προγράμματος που περιλαμβάνει τερματισμό ή μείωση των δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης.
2. Δημιουργήσει με δήλωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος, κατά ή πριν από την ημερομηνία αγοράς, μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς που επηρεάζονται από το πρόγραμμα ότι αυτό θα εφαρμοσθεί.
3. Αναπτύξει, νωρίτερα των τριών μηνών από την ημερομηνία αγοράς και την ημερομηνία που οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση, αυτά τα κύρια χαρακτηριστικά σε ένα λεπτομερειακό τυπικό πρόγραμμα.

Υποχρεώσεις, που προέρχονται από προθέσεις της αγοράστριας κατά την ημερομηνία αγοράς, δεν πρέπει να καταχωρούνται. Επίσης, δεν πρέπει να καταχωρούνται υποχρεώσεις για μελλοντικές ζημίες ή άλλα έξοδα που αναμένεται να πραγματοποιηθούν ως αποτέλεσμα της αγοράς.

Για τον προσδιορισμό αυτών των αξιών ισχύουν οι παρακάτω γενικές οδηγίες:

1. Τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα αποτιμώνται στις τρέχουσες αγοραίες τιμές τους,
2. Τα μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα (ομολογίες, μετοχές) στις εκτιμώμενες αξίες
3. Τα αποθέματα:

- Έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα σε τιμές πώλησης μείον τα έξοδα διάθεσης και ενός ευλόγου κέρδους που αντανακλά την προσπάθεια της αγοράστριας να τα πωλήσει και το οποίο βασίζεται στο κέρδος για παρόμοια έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα,
  - Τα ημικατεργασμένα στις τιμές πώλησης των ετοιμών προϊόντων μείον τα ποσά του κόστους περατώσεως, του κόστους διαθέσεως και ενός εύλογου κέρδους για την προσπάθεια περατώσεως και πωλήσεως με βάση το κέρδος για όμοια τέτοια προϊόντα,
  - Πρώτες ύλες, στο τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.
4. Τα γήπεδα και τα κτίρια στην αγοραία αξία τους.
  5. Τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός στην αγοραία αξία προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.
  6. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία σε πραγματικές αξίες εφ' όσον υπάρχει ενεργός αγορά
  7. Απαιτήσεις ή υποχρεώσεις παροχών σε εργαζομένους για προγράμματα καθορισμένων παροχών μείον την πραγματική αξία τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.
  8. Οι φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται μετά την έκπτωση των φορολογικών επιδράσεων της αναμόρφωσης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην πραγματική αξία τους και δεν προεξοφλούνται.
  9. Λογαριασμοί υποχρεώσεων και προβλέψεων εφ' όσον είναι μακροπρόθεσμοι, στις παρούσες αξίες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια
  10. Επαχθείς συμβάσεις και άλλες αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις της αγοραζόμενης στις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια.

### 3.4 Υπεραξία που προκύπτει από την αγορά

#### 3.4.1 Θετική υπεραξία

Κάθε υπεραξία του κόστους αγοράς πάνω από τα δικαιώματα του αγοραστή στην πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής, περιγράφεται ως υπεραξία και καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο. Η υπεραξία αυτή αποσβένεται πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της. Η πιο βέβαιη εκδοχή είναι ότι η ωφέλιμη ζωή δε θα ξεπεράσει τα 20 έτη. Για την απόσβεση πρέπει να υιοθετείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης και καταχωρείται για κάθε περίοδο στα αποτελέσματα χρήσης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 η υπεραξία στο τέλος της χρήσης υπόκειται στον έλεγχο της απομείωσης της αξίας της.

#### 3.4.2 Αρνητική υπεραξία

Με τον όρο αρνητική υπεραξία εννοείται 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. Η αρνητική υπεραξία καταχωρείται ως έσοδο όταν οι μελλοντικές ζημιές και τα έξοδα καταχωρούνται. Κατά την έκταση που η αρνητική υπεραξία δεν αφορά σε αναγνωρίσιμες

αναμενόμενες ζημιές και δαπάνες καταχωρείται ως έσοδο στα αποτελέσματα χρήσης ως ακολούθως:

- Το ποσό της υπεραξίας που δεν υπερβαίνει τις πραγματικές αξίες των αγορασθέντων αναγνωρίσιμων, μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, πάνω σε μια συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας μέσης σταθμισμένης ωφέλιμης ζωής των αναγνωρίσιμων αγορασθέντων αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων.
- Το ποσό της υπεραξίας επιπλέον των πραγματικών αξιών των αναγνωρίσιμων αγορασθέντων, μη νομισματικών στοιχείων, πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο αμέσως.

### 3.5 Αναπροσαρμογές του τιμήματος αγοράς

Όταν η συμφωνία αγοράς προβλέπει αναπροσαρμογή του τιμήματος αγοράς, υπό την αίρεση ενός ή περισσότερων μελλοντικών γεγονότων, το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος της αγοράς κατά την ημερομηνία της αγοράς, αν η αναπροσαρμογή πιθανολογείται και το ποσό μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση τέτοιας αναπροσαρμογής γίνεται μέσω της θετικής ή αρνητικής υπεραξίας.

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

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, αλλά δεν καταχωρήθηκαν, επειδή δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της παρ. 3.3 καταχωρούνται μεταγενέστερα, αμέσως μόλις πληρούν τα κριτήρια. Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που καταχωρήθηκαν πρέπει να αναπροσαρμόζονται, αν ύστερα από την αγορά γίνονται γνωστά πρόσθετα στοιχεία που βοηθούν στην εκτίμηση της αξίας τους από την αγορά.

Αυτές οι αναπροσαρμογές αντιμετωπίζονται λογιστικά ως αν είχαν γίνει κατά την ημερομηνία της αγοράς, δηλαδή θα πρέπει να γίνει διόρθωση των πραγματικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και της υπεραξίας, καθώς και των αποσβέσεων αυτών από την ημερομηνία αγοράς.

## 4. Συνένωση δικαιωμάτων και η λογιστική τους αντιμετώπιση

Με τη μέθοδο της συνένωσης δικαιωμάτων πράττουμε σαν να μην συμβαίνει κάποια αγορά και να συνεχίζεται η αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και ωφελειών που υπήρχε πριν την ενοποίηση των επιχειρήσεων. Ο βασικός τρόπος με τον οποίο συμβαίνει αυτό είναι με ισοδύναμη ανταλλαγή κοινών μετά ψήφου μετοχών μεταξύ των ενοποιούμενων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτό πρέπει:

- Να γίνει ανταλλαγή της ουσιαστική πλειονότητας, αν όχι του συνόλου των κοινών μετοχών μετά ψήφου των ενοποιούμενων επιχειρήσεων,
- Οι πραγματικές αξίες των επιχειρήσεων να μη διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους,

- Ύστερα από την ενοποίηση οι μέτοχοι της κάθε επιχείρησης να διατηρούν ουσιαστικά, τα ίδια μεταξύ τους δικαιώματα ψήφου και κεφαλαίου στο ενοποιημένο συγκρότημα, όπως πριν την ενοποίηση.

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της κοινότητας δικαιωμάτων, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων επιχειρήσεων για τη χρήση, στην οποία πραγματοποιείται η ενοποίηση και για κάθε συγκριτική χρήση που γνωστοποιείται, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ενοποιημένων επιχειρήσεων ως, αν είχαν ενοποιηθεί από την αρχή της πρώτης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Κάθε διαφορά μεταξύ του ποσού που καταχωρείται ως μετοχικό κεφάλαιο εκδοθέν, προσαυξημένο με τυχόν συμπληρωματικό τίμημα με τη μορφή μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και του ποσού που καταχωρείται για το μετοχικό κεφάλαιο που αγοράστηκε, πρέπει να μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια. Οι δαπάνες που σχετίζονται με τη συνένωση δικαιωμάτων πρέπει να λογίζονται ως έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

## 5. Κριτήρια διαχωρισμού μιας ενοποίησης ως αγοράς ή συνένωσης δικαιωμάτων

Όπως έχει αναφερθεί και στις προηγούμενες ενότητες του παρόντος κεφαλαίου, στις περισσότερες περιπτώσεις μια ενοποίηση αντιμετωπίζεται ως αγορά, αφού μπορεί να εντοπισθεί ο αγοραστής δηλαδή η επιχείρηση εκείνη ή οι μέτοχοι της που αποκτούν τον έλεγχο πάνω σε μια άλλη επιχείρηση. Υπάρχουν όμως σπάνιες περιπτώσεις που μια ενοποίηση αφορά συνένωση δικαιωμάτων και ακόμα πιο σπάνιες περιπτώσεις που είναι δύσκολο να εντοπισθεί 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.

## 6. Γνωστοποιήσεις

Για όλες τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι επωνυμίες και περιγραφές των ενοποιούμενων επιχειρήσεων,
- Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης της ενοποίησης,
- Η ημερομηνία ενάρξεως της ενοποίησης για λογιστικούς σκοπούς,
- Τυχόν εργασίες που προέρχονται από την ενοποίηση των επιχειρήσεων, τις οποίες η επιχείρηση έχει αποφασίσει να εγκαταλείψει.

Για μια ενοποίηση, που αφορά αγορά κατά τη χρήση που αυτή έλαβε χώρα, πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν,
- Το κόστος αγοράς και μια περιγραφή του τιμήματος που καταβλήθηκε ή ενδέχεται να καταβληθεί.

Για την υπεραξία οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

- Την περίοδο ή τις περιόδους αποσβέσεως που υιοθετήθηκαν,
- Αν η υπεραξία δεν αποσβένεται σε περισσότερα από 20 έτη, οι λόγοι για τους οποίους συμβαίνει αυτό,
- Αν η υπεραξία δεν αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο, η μέθοδος που χρησιμοποιείται και οι λόγοι που η μέθοδος αυτή είναι περισσότερο κατάλληλη,



- Η σειρά των στοιχείων της καταστάσεως αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση της υπεραξίας περιλαμβάνεται.

Για την αρνητική υπεραξία απαιτούνται οι εξής γνωστοποιήσεις:

- Το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ζημιών, εφόσον η υπεραξία εκφράζει τέτοια γεγονότα,
- Την περίοδο κατά την οποία η υπεραξία καταχωρείται ως έσοδο,
- Τη σειρά του στοιχείου της κατάστασης αποτελεσμάτων, στην οποία καταχωρείται ως έσοδο,

Η συγκριτική πληροφόρηση δεν είναι απαραίτητη σε μία αγορά, αν η πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να προσδιορισθεί με προσωρινό μόνο τρόπο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

Για μια ενοποίηση που αποτελεί συνένωση δικαιωμάτων οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις είναι απαραίτητες:

- Περιγραφή και πλήθος μετοχών που εκδόθηκαν, καθώς και το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου της κάθε επιχείρησης, οι οποίες ανταλλάχθηκαν για να επιτευχθεί η συνένωση δικαιωμάτων,
- Τα ποσά των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων που εισφέρθηκαν στην επιχείρηση,
- Τα έσοδα πωλήσεων, άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, έκτακτα κονδύλια και το καθαρό κέρδος ή ζημιά της επιχείρησης πριν από την ημερομηνία της συνένωσης που περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά, που εμφανίζει η κάθε επιχείρηση στις δικές της οικονομικές καταστάσεις.

## 7. Έναρξη ισχύος

Το πρότυπο αυτό έχει ισχύ για οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιουλίου 1999.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 22 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Στο Ελληνικό δίκαιο οι συγχωνεύσεις ρυθμίζονται από ένα εκτενές πλέγμα διατάξεων και για φορολογικούς σκοπούς διέπονται από δύο νομοθετήματα, το Ν.Δ. 1297/1972 και τον Ν. 2166/1993. Με το Ν.Δ. 1297/1972 επιβάλλεται αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες με βάση την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Άρα προκύπτει υπεραξία-goodwill, η οποία όμως κατ' αρχήν δεν υπόκειται σε φόρο. Ο Ν. 2166/1993 δεν επιβάλλει αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες και δεν προκύπτει υπεραξία. Υπό το πρίσμα αυτό η συγχώνευση μπορεί να νοηθεί ως «συνάθροιση» συμφερόντων. Γενικά στα Ελληνικά Πρότυπα, οι συγχωνεύσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασχηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο της συνάθροισης συμφερόντων. Στις περιπτώσεις αυτές σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία.

Αντίθετα το Δ.Λ.Π. 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως «εξαγορές» (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας που προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε ή ανταλλάχθηκε και το αντίστοιχο ποσοστό της καθαρής θέσης της αγορασθείσης εταιρείας, εκφρασμένες σε αγοραίες αξίες (fair value). Εάν το τίμημα δεν καταβάλλεται με μετρητά αλλά με πίστωση ορισμένης χρονικής διάρκειας, τότε για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς υπολογίζεται η παρούσα αξία του επί πιστώσει τιμήματος και εν συνεχεία η τυχόν υπεραξία.

Όσον αφορά το κόστος αγοράς, κατά το Ελληνικό δίκαιο ορίζεται ως η ονομαστική αξία του ποσού που πληρώνεται, ενώ σύμφωνα με το Πρότυπο, κόστος αγοράς είναι το ποσό που πληρώθηκε ή η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, που δόθηκε για την απόκτηση του ελέγχου της αγορασθείσης επιχείρησης, προστιθέμενη με κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις, όταν αναγνωρίζεται υπεραξία συνήθως αποσβένεται σε 5 χρόνια ισόποσα. Και όταν η υπεραξία που προκύπτει είναι αρνητική τότε εγγράφεται απευθείας στη καθαρή θέση σαν διαφορά ενοποίησης. Κατά το Δ.Λ.Π. 22 η απόσβεση της υπεραξίας γίνεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 έτη. Βέβαια, κάθε χρόνο γίνεται επανεκτίμηση αυτής, και αν προκύψει διαφορά, τότε λογίζεται ως διόρθωση. Η αρνητική υπεραξία θα πρέπει να μειώνει αναλογικά την αξία των αποκτούμενων στοιχείων. Όταν αυτό δεν είναι δυνατόν, η διαφορά που προκύπτει απεικονίζεται αφαιρετικά του ενεργητικού στην υπεραξία, το οποία αποσβένεται σε 5 ή το πολύ μέχρι 20 χρόνια, όταν αυτό μπορεί να αιτιολογηθεί.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

### ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 2 «Αρχή της συνέπειας-Κεφαλαιοποίηση του Κόστος Δανεισμού»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους. Δεν περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και το κόστος του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

## 2. Ορισμοί

**Κόστος δανεισμού** είναι οι τόκοι και οι άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείου.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων, καθώς και των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.
- Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων.
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 17 "Λογιστική Μισθώσεων".
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.

**Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο** είναι αυτό που αναπόφευκτα χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για την χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

Τέτοια παραδείγματα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων είναι τα αποθέματα, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητα.

## 3. Λογιστική του δανειακού κόστους

### 3.1 Βασική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

### 3.2 Εναλλακτική μέθοδος

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 του στοιχείου αυτού.

Το ποσό αυτό κεφαλαιοποιείται ως εξής:

- Όταν τα κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου, τότε όλοι οι τόκοι αυξάνουν την αξία του, από τη στιγμή που διενεργείται η δαπάνη απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη στιγμή που θα είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Σε περιπτώσεις αναστολής της

κατασκευαστικής περιόδου, χωρίς να υπάρχει λογική δικαιολογία, η μεταφορά τόκων στα περιουσιακά στοιχεία διακόπτεται.

• Όταν δεν υπάρχει άμεση σχέση κόστους δανεισμού και μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί σε ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτόκιου κεφαλαιοποίησης στις δαπάνες γι' αυτό το στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσης, με εξαίρεση τα δάνεια που αφορούν την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται σε δεδομένη χρήση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιημένου μέσα στη χρήση κόστους δανεισμού. Οι δαπάνες για ένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα την πληρωμή μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη έντοκων υποχρεώσεων. Οι δαπάνες αυτές μειώνονται με τυχόν λαμβανόμενες επιχορηγήσεις που αφορούν το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της χρήσης περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη μεταφερθεί στο στοιχείο αυτό, αποτελεί κανονικά μία λογιστική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης της χρήσεως.

Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στα στοιχεία αυτά πρέπει να αρχίσει όταν:

- Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,
- Πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και
- Βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Μεγάλη προσοχή θα πρέπει να δίδεται, ώστε να μην υπάρξει υπέρβαση του κόστους του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με την ανακτήσιμη αξία του. Στην περίπτωση που υπάρξει μια τέτοια υπέρβαση το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να υποτιμάται και να καταχωρούνται ζημιές απομείωσης της αξίας του. Όταν μια επιχείρηση υιοθετεί την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, αυτή η μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις δανειακές δαπάνες που άμεσα είναι επιρριπτέες στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή όλων των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Επομένως δεν είναι ορθό για μια επιχείρηση να εφαρμόζει επιλεκτικά τη μέθοδο αυτή για ορισμένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία.

#### 4. Γνωστοποιήσεις

Τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται είναι:

- ✓ Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού
- ✓ Το ποσό του κόστους δανεισμού που μεταφέρθηκε στα πάγια στοιχεία κατά τη χρήση

Το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που πληροί τις προϋποθέσεις μεταφοράς στα πάγια.

## 5. Έναρξη Ισχύος

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν μετά από την 1 Ιανουαρίου 1995.

---

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΙΟΥ 23 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με τον Ν.1290/1920, είναι δυνατό να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Σύμφωνα με τα παραπάνω οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων.

Αντίθετα το Πρότυπο 23 ορίζει ως κόστος δανεισμού τους τόκους και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για την λήψη δανείων. Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για το λογισμό του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την γνωστοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Τέτοιες συναλλαγές είναι οι συναλλαγές των παρακάτω:

- επιχειρήσεων που άμεσα ή έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων ενδιάμεσων ελέγχων ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή.
- συγγενών εταιρειών.
- ιδιωτών και των μελών των οικογενειών τους που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα δικαίωμα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και μέσω των δικαιωμάτων αυτών τα πρόσωπα αυτά έχουν ουσιώδη επιρροή στην επιχείρηση.
- στελεχών της επιχείρησης και των μελών της οικογένειάς τους.
- επιχειρήσεων στις οποίες ιδιώτες κατέχουν σημαντικά δικαιώματα ψήφου στην υπό εξέταση επιχείρηση καθώς και στελέχη της υπό εξέταση επιχείρησης που έχουν δικαιώματα στις επιχειρήσεις αυτές.

## 2. Ορισμοί – Έννοιες των συνδεδεμένων μερών.

**Συνδεδεμένα μέρη** είναι δύο μέρη που το ένα έχει την δυνατότητα να ελέγχει το άλλο, κατά την 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 ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της διοίκησης της επιχείρησης.

**Ουσιώδης επιρροή** είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, αλλά όχι ο έλεγχος αυτών των πολιτικών. Ως συνδεδεμένα μέρη δεν θεωρούνται τα εξής:

- δύο εταιρείες επειδή απλώς έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο, με την προϋπόθεση ότι αυτός δεν μπορεί να επηρεάσει τις πολιτικές των εταιρειών.
- οι χρηματοδότες, οι εμπορικές ενώσεις, οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και οι κρατικές επιχειρήσεις, κατά την διαδικασία των συνήθων συναλλαγών τους με την επιχείρηση.
- ένας απλός πελάτης, προμηθευτής, εκπρόσωπος ή γενικός πράκτορας, με τον οποίο η επιχείρηση διεξάγει έναν ουσιώδη όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών.

## 3. Γνωστοποιήσεις

Τα στοιχεία των συναλλαγών που πρέπει να γνωστοποιούνται είναι τα εξής:

- η φύση της σχέσεως, το είδος των συναλλαγών καθώς και τα στοιχεία των συναλλαγών.
- οι σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων μερών όπου υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν συναλλαγές.



- συναλλαγές μεταξύ ενός ομίλου, όσον αφορά μητρική και θυγατρικές δεν γνωστοποιούνται. Οι συναλλαγές όμως με τις συγγενείς εταιρείες που παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσεως γνωστοποιούνται ως συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, αφού δεν απαλείφονται.

#### 4. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π 24 αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου.

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 24 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στην χώρα μας με τα όσα ορίζει το Πρότυπο 24 διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές:

α. διαφορές ως προς την έννοια

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του Ν2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

- επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική
- θυγατρικές των παραπάνω εταιριών ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π 24 συνδεδεμένα θεωρούνται δύο μέρη όταν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή στο άλλο μέρος κατά την λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων. Για παράδειγμα δύο μέρη θεωρούνται συνδεδεμένα όταν πρόκειται για σχέση μητρικής με θυγατρική, όταν πρόκειται για εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, είτε για συγγενής εταιρίες, είτε για εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας.

β. διαφορές ως προς τις γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο οι γνωστοποιήσεις πρέπει να περιλαμβάνουν:

- για εταιρίες που υπάρχει συμμετοχή τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου, παρατίθεται ανάλυση που περιέχει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, τα ίδια κεφάλαια και το αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης.
- η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημα την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον αυτά περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 24 οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα από την ύπαρξη συναλλαγών μεταξύ των μερών και
- την φύση, το είδος και το ποσό των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 25

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

( Το Δ.Λ.Π 25 ίσχυσε μέχρι 31/12/2000, καθόσον από 01/01/2001 αρχίζει να εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 39 « Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Καταχώρηση και Αποτίμηση», σε ότι αφορά την λογιστική των επενδύσεων σε χρεόγραφα, μετοχές και άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα. Περαιτέρω, με την έναρξη της ισχύος από 01/01/2001 του Δ.Λ.Π 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» έλαψε να ισχύει το Δ.Λ.Π 25 σε ότι αφορούσε τις επενδύσεις σε ακίνητα.)

---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 26

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

(Για το παρόν Πρότυπο δεν υπάρχει Διερμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

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 μονάδα αυτή παρουσιάζει δικές της οικονομικές καταστάσεις. Η εφαρμογή του προτύπου δεν επηρεάζεται από το αν η μονάδα αυτή θα έχει ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και υπευθύνους διαχειριστές ή όχι.

## 2. Ορισμοί- έννοιες

**Προγράμματα Παροχών Απασχόλησης** είναι συμφωνίες με βάση τις οποίες μία επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της κατά ή μετά την λήξη της σχέσεως εργασίας, η οποία μπορεί να είναι είτε με την μορφή του ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφ' άπαξ ποσό, εφ' όσον οι παροχές αυτές ή οι συνεισφορές των εργοδοτών σε αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν πριν από την αποχώρηση, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.

**Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών** είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης, προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε 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 από ένα μαθηματικό τύπο, συνήθως βασιζόμενο είτε στις αποδοχές των εργαζομένων, είτε στα έτη υπηρεσίας, ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.

**Σχηματισμός κεφαλαίου** είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα (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 σύμφωνα με το πρόγραμμα.

**Καθαρή περιουσία διαθέσιμη για παροχές** είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης.

**Κατοχυρωμένες παροχές** είναι παροχές, τα δικαιώματα στις οποίες, σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης, δεν εξαρτώνται από την συνέχιση της απασχόλησης.

## 3. Εκθέσεις Γνωστοποίησης

### 3.1 Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

Η έκθεση γνωστοποίησης για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, περιλαμβάνει μία κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.

### 3.2 Προγράμματα καθορισμένων Παροχών

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει:

- είτε μία κατάσταση που να δείχνει:
  - την καθαρή περιουσία που είναι διαθέσιμη για παροχές
  - την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ των κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων.
  - το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα.
- είτε μία κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές που να συμπεριλαμβάνει:
  - είτε σημείωση που να γνωστοποιεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης, με διάκριση μεταξύ των κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών,
  - είτε παραπομπή για αυτή την πληροφόρηση σε μία συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

#### 4. Εκτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων Προγράμματος

Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών αποχώρησης πρέπει να εμφανίζονται στην πραγματική αξία. Στην περίπτωση των διαπραγματεύσεων χρεογράφων, πραγματική είναι η τρέχουσα αξία. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της πραγματικής αξίας, πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η πραγματική αξία.

#### 5. Γνωστοποιήσεις

Η παρουσίαση ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης, είτε καθορισμένων εισφορών είτε καθορισμένων παροχών, πρέπει να περιέχει και τα ακόλουθα:

- μία κατάσταση των μεταβολών της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές.
- περίληψη των σημαντικών λογιστικών μεθόδων.
- περιγραφή του προγράμματος και του αποτελέσματος κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά την διάρκεια της χρήσεως.

#### 6. Έναρξη ισχύος

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

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 26 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει καμία σχετική διάταξη που να καθορίζει τις λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις των ταμείων για προγράμματα παροχών απασχόλησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 27

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

### ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 12 «Ενοποίηση-Ειδικού Σκοπού  
Οικονομικές Μονάδες»)

---

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

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 οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

---

## 2. Ορισμοί

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

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

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

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

**Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις** είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου, που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.

**Δικαιώματα μειοψηφίας** είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικής στη μητρική.

## 3. Παρουσίαση Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Μια μητρική πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Εάν μια μητρική, είναι θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολό της, από άλλη μητρική, τότε αυτή δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον στην περίπτωση που κατέχεται σχεδόν στο σύνολό της από μία άλλη, η μητρική έχει την έγκριση των μετόχων της. Μία εταιρεία μπορούμε να πούμε πως θεωρείται σχεδόν πλήρως κατεχόμενη, όταν οι μετοχές της με δικαίωμα ψήφου κατέχονται σε ποσοστό τουλάχιστον 50% από μία άλλη εταιρεία.

---

## 4. Περιεχόμενο των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

### 4.1 Εταιρείες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές:

- Εταιρείες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός, γιατί η θυγατρική αποκτήθηκε και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της στο εγγύς μέλλον.
- Εταιρείες που λειτουργούν υπό σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά την δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στην μητρική.

### 4.2 Εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

- Διάφορες εταιρείες

Μια μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές ξένες και εγχώριες.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχονται από την μητρική και περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι εκείνες για τις οποίες ισχύουν τα εξής:

-έλεγχος, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών τουλάχιστον του 50% των δικαιωμάτων ψήφου.

-δικαίωμα ελέγχου τουλάχιστον του 50% των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με τους επενδυτές.

-δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο, ακόμα και αν κατέχεται λιγότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου.

-δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειοψηφίας των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, έστω και αν κατέχεται λιγότερο από το 50% των ψήφων.

-Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, ακόμα και αν κατέχεται λιγότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου.

Από την ενοποίηση δεν πρέπει να αποκλείονται θυγατρικές ακόμα και αν έχει δραστηριότητες διαφορετικές από αυτές της μητρικής.

#### • Ειδικού Σκοπού Οικονομικές Μονάδες

Πολλές φορές μια οικονομική μονάδα δημιουργείται για να επιτελέσει ένα περιορισμένο και σαφώς ορισμένο αντικειμενικό σκοπό. Οι οικονομικές αυτές μονάδες ονομάζονται Ειδικού Σκοπού οικονομικές Μονάδες (Ε.Σ.Ο.Μ ) και μπορούν να έχουν μορφή Ανώνυμης Εταιρείας, Συνασπισμού Εταιρειών, Ομόρρυθμης Εταιρείας καθώς και μια μη εταιρική μορφή. Στα καταστατικά των μονάδων αυτών τίθενται αυστηροί και μόνιμοι περιορισμοί στις αρμοδιότητες του διοικητικού Συμβουλίου ή του Διαχειριστή. Το θέμα που προκύπτει για τις Ε.Σ.Ο.Μ είναι αν πρέπει και με ποιες προϋποθέσεις μπορούν να ενοποιούνται.

Σύμφωνα με την Διερμηνεία 12 μια Ε.Σ.Ο.Μ ενοποιείται, όταν η σχέση μεταξύ αυτής και της επιχείρησης, δείχνει ότι ελέγχεται από την επιχείρηση. Περιπτώσεις κατά τις οποίες μια Ε.Σ.Ο.Μ ελέγχεται από μια επιχείρηση είναι:

-όταν οι δραστηριότητες της Ε.Σ.Ο.Μ καθοδηγούνται για λογαριασμό της επιχείρησης, ώστε αυτή να λαμβάνει οφέλη από την εκμετάλλευση της Ε.Σ.Ο.Μ.

-όταν η επιχείρηση έχει την δύναμη λήψεως αποφάσεων, ώστε να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών από τις δραστηριότητες της Ε.Σ.Ο.Μ.

-όταν η επιχείρηση εκτίθεται σε κινδύνους από τις δραστηριότητες της Ε.Σ.Ο.Μ.

-όταν η επιχείρηση δικαιούται την πλειονότητα των κινδύνων ιδιοκτησίας ή των περιουσιακών στοιχείων της Ε.Σ.Ο.Μ για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της.

## 5. Διαδικασίες ενοποίησης

Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνενώνονται,



συναθροίζοντας τα όμοια κονδύλια. Για να παρουσιάσουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο ως ενιαία επιχείρηση πρέπει να γίνουν τα εξής:

- η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής απαλείφονται.
- τα δικαιώματα μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των ενοποιημένων θυγατρικών για την παρουσιαζόμενη χρήση πρέπει να προσδιορίζονται και να αφαιρούνται από το εισόδημα του ομίλου, ώστε να μένει το καθαρό εισόδημα που είναι για τους μετόχους ή εταίρους της μητρικής.
- τα δικαιώματα μειοψηφίας στην καθαρή περιουσία των ενοποιημένων θυγατρικών, πρέπει να προσδιορίζονται και να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής.
- τα διεταιρικά υπόλοιπα και οι διεταιρικές συναλλαγές καθώς και τα κέρδη που προκύπτουν θα πρέπει να απαλείφονται. Το ίδιο ισχύει και για απραγματοποίητες ζημιές που προκύπτουν από διεταιρικές συναλλαγές εκτός εάν το κόστος τους δεν μπορεί να ανακτηθεί.
- όταν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που ενοποιούνται έχουν καταρτιστεί με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των παραπάνω ημερομηνιών και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής.
- οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους για όμοιες συναλλαγές. Όταν αυτό δεν γίνεται το γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται.
- Τα αποτελέσματα των εργασιών μιας μητρικής που πωλείται θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία η μητρική σταματάει να έχει τον έλεγχο της θυγατρικής.
- Μια επένδυση σε επιχείρηση θα πρέπει να απεικονίζεται από την ημερομηνία που παύει να εμπίπτει στον ορισμό της θυγατρικής και δεν καθίσταται συγγενής. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία αυτή θα θεωρείται κόστος.
- Αν μια θυγατρική έχει συσσωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν εκτός του ομίλου, η μητρική θα υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημιές μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

## 6. Γνωστοποιήσεις

Τα στοιχεία που θα πρέπει να γνωστοποιούνται είναι τα εξής:

- πίνακας με τις σημαντικότερες θυγατρικές, που θα περιλαμβάνει στοιχεία τους, όπως η επωνυμία, η χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης τους και η αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος.
- οι λόγοι της μη ενοποίησης μιας θυγατρικής.

- η φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής και της θυγατρικής της οποίας η μητρική δεν κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των ψήφων.
- η επωνυμία της επιχείρησης στην οποία η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου κατέχεται άμεσα ή έμμεσα από την μητρική.
- η επίδραση της απόκτησης και διάθεσης θυγατρικών στην οικονομική θέση κατά την ημερομηνία Ισολογισμού, στα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία και στα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης χρήσης.
- στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής να περιέχεται μία περιγραφή των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την λογιστικοποίηση των θυγατρικών.

## 7. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1990.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 27 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

• Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 η μητρική επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Στο ελληνικό Δίκαιο, τα άρθρα 90-109 του Ν.2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Οι ελληνικές αρχές λοιπόν ορίζουν ότι ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 παρακάτω κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από 500.000.000 δρχ.
- ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από 1 Δις. Δρχ.
- μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250 άτομα.

• Το Δ.Λ.Π 27 επισημαίνει πως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές:

- εταιρείες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός
- εταιρείες που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στην μητρική.

Το ελληνικό δίκαιο ορίζει ότι δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής και επιπλέον εξαιρούνται εταιρείες οι οποίες:

- έχουν μητρική εταιρεία εντός της Ε, κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις
- υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- ο έλεγχος είναι προσωρινός.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 28

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διερμηνείες 3 «Απόλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς επιχειρήσεις» και 20 «Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσεως-Καταχώρηση Ζημιών»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να ορίσει την εφαρμογή της λογιστικής απεικόνισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και την διαδικασία εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις, που πρέπει να ακολουθήσει ο επενδυτής.

## 2. Προσδιορισμός των εννοιών που χρησιμοποιεί το Πρότυπο

Οι κυριότερες έννοιες που διαπραγματεύεται το Πρότυπο είναι οι ακόλουθες:

**Μητρική επιχείρηση:** είναι η επιχείρηση, η οποία έχει το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας άλλης επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οικονομικά οφέλη από τις δραστηριότητές της.

**Θυγατρική επιχείρηση:** είναι η επιχείρηση που ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση.

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

**Ουσιώδης επιρροή:** είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής καθίσταται δυνατή συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- Αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,
- Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής,
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας,
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού,
- Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

## 3. Η μέθοδος της Καθαρής Θέσης

Η μέθοδος της «Καθαρής Θέσης» είναι μια λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για την, μετά την απόκτηση, μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων απεικονίζει το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των εργασιών της εκδότριας. Τα μερίσματα που λαμβάνει ο επενδυτής από την εκδότρια επιχείρηση μειώνουν την λογιστική αξία της επένδυσης.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου, το Πρότυπο ορίζει ορισμένες οδηγίες:

• Πολλές από τις διαδικασίες της μεθόδου είναι όμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης του Δ.Λ.Π. 27 “Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές”. Επομένως, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες ενοποίησης κατά την απόκτηση μιας θυγατρικής, υιοθετούνται κατά την απόκτηση μιας επένδυσης σε συγγενή.

• Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που εμπίπτει στον ορισμό της συγγενούς. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, κάθε διαφορά, είτε θετική είτε αρνητική μεταξύ

του κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία των στοιχείων της καθαρής περιουσίας λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.22.

- Οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή για να μπορέσει να εφαρμόσει τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία, όπως και οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.

- Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή καταρτίζονται συνήθως χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες.

- Αν μια συγγενής επιχείρηση οφείλει σωρευμένα μερίσματα προνομιούχων μετοχών, οι οποίες κατέχονται από τρίτους, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή τις ζημίες μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων, είτε έχουν αναγγελθεί τέτοια μερίσματα είτε όχι.

- Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής κανονικά δεν συνεχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η επένδυση εμφανίζεται με μηδενική αξία.

Για την αποσαφήνιση της μεθόδου της «Καθαρής Θέσης» πρέπει να σημειωθεί ότι ο λογαριασμός της επένδυσης χρεώνεται αρχικά με το κόστος κτήσης των μετοχών. Στη συνέχεια, ο λογαριασμός προσαρμόζεται περιοδικά προς τις επερχόμενες μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας εταιρίας. Έτσι, ο λογαριασμός της επένδυσης αυξομειώνεται περιοδικά ως εξής:

1. Αυξάνεται με την αναλογία της επενδύουσας στα κέρδη που πραγματοποίησε η εκδότρια. Η χρέωση του λογαριασμού της επένδυσης γίνεται με πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσεως της επενδύουσας.
2. Μειώνεται με την αναλογία της επενδύουσας στις ζημίες που πραγματοποίησε η εκδότρια. Η πίστωση του λογαριασμού της επένδυσης γίνεται με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσεως της επενδύουσας.
3. Μειώνεται με τα μερίσματα που εισπράττει η επενδύουσα από την εκδότρια με χρέωση του λογαριασμού «ταμείο», αφού η διανομή μερισμάτων μειώνει την καθαρή θέση της εκδότριας.
4. Το κόστος κτήσης της επένδυσης σπάνια συμβαίνει να είναι ίσο με την αναλογία της επενδύουσας στη λογιστική καθαρή θέση της εκδότριας. Η επιπλέον διαφορά, κατά το χρόνο κτήσης, μεταξύ των δύο αυτών μεγεθών θεωρείται συνήθως σαν αγοραζόμενη υπεραξία, που πρέπει να αποσβένεται σε μία περίοδο όχι μεγαλύτερη από σαράντα χρόνια.
5. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές πρέπει να εξαλείφονται στην έκταση που αυτά δεν έχουν ακόμα πραγματοποιηθεί.
6. Δοσοληψίες σε μετοχές της εκδότριας, όπως πώληση νέων μετοχών σε τρίτους, είναι δυνατόν να μεταβάλλει τη λογιστική αξία της επένδυσης. Αν οι νέες μετοχές διατεθούν σε τιμή μεγαλύτερη της λογιστικής αξίας τους, ένα κέρδος αναγνωρίζεται στην επενδύουσα, που απεικονίζεται σε χρέωση του λογαριασμού της επένδυσης και πίστωση των αποτελεσμάτων. Το αντίθετο συμβαίνει σε περίπτωση που οι νέες μετοχές πωλούνται σε τιμή κάτω της λογιστικής τους αξίας.

#### 4. Η μέθοδος του κόστους κτήσης

Κατά την μέθοδο του κόστους κτήσης, η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσης. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων απεικονίζει το κέρδος από την επένδυση

μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από καθαρά κέρδη της εκδότριας, που προκύπτουν μετά από την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

Για την αποσαφήνιση της εν λόγω μεθόδου υπογραμμίζονται τα εξής:

Κατά τη μέθοδο αυτή, η μακροπρόθεσμη επένδυση σε μετοχές καταχωρείται στα βιβλία κατά το χρόνο απόκτησης αυτών στο κόστος κτήσης. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνεται το αντίτιμο αγοράς των μετοχών, καθώς και οι αμοιβές των χρηματιστών και γενικά όλες οι άμεσες δαπάνες που πραγματοποιούνται για την αγορά των μετοχών.

Το κόστος κτήσης παραμένει αμετάβλητο στα βιβλία και τους ισολογισμούς της επιχείρησης και δεν προσαρμόζεται με τα κέρδη που πραγματοποιεί η εκδότρια των μετοχών εταιρία και τα οποία αναλογούν στις κατεχόμενες μετοχές είτε τα κέρδη αυτά διανέμονται υπό μορφή μερισμάτων είτε παραμένουν στην εταιρία αδιανέμητα.

## 5. Απεικόνιση της συμμετοχής σε συγγενή επιχείρηση στις ατομικές καταστάσεις του επενδυτή

### 5.1 Όταν η επενδύουσα καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Όταν η επενδύουσα σε μια συγγενή επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν προτίθεται στο εγγύς μέλλον να διαθέσει την επένδυση, πρέπει:

- Είτε να απεικονίζει την επένδυση στο κόστος κτήσης,
- Είτε να λογιστικοποιεί την επένδυση με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης,
- Είτε να λογιστικοποιεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην κατηγορία των διαθέσιμων προς πώληση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»

### 5.2 Όταν η επενδύουσα δεν καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Όταν η επενδύουσα δεν εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να απεικονίζει στις ατομικές οικονομικές της καταστάσεις τη συμμετοχή της σε μια συγγενή επιχείρηση:

- Είτε στο κόστος κτήσης της επένδυσης,
- Είτε να λογιστικοποιεί την επένδυση με τη χρήση της μεθόδου της Καθαρής Θέσης, εφόσον η μέθοδος αυτή θα ήταν η κατάλληλη για τη συγγενή, αν η επενδύουσα εξέδιδε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις,
- Είτε να λογιστικοποιεί την επένδυση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»
  - ✓ ως διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή
  - ✓ ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που κρατείται για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με τους ορισμούς του Δ.Λ.Π.39.

## 6. Συναλλαγές μεταξύ συγγενούς και επενδυτή ή ενοποιούμενων θυγατρικών του επενδυτή

Όταν μια συγγενής επιχείρηση ενσωματώνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, οι συναλλαγές μεταξύ

αυτών (συγγενούς και επενδυτή) ή μεταξύ συγγενούς και μιας θυγατρικής του επενδυτή που περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, δεν απαλείφονται [Δ.Λ.Π. 24]. Όμως μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες που προέρχονται από τέτοιες συναλλαγές, οι οποίες και αποκαλούνται ανοδικές, αν είναι από τη συγγενή προς τον επενδυτή και καθοδικές αν είναι αντίθετα, απαλείφονται κατά την έκταση του δικαιώματος του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση (Διερμηνεία 3). Μη πραγματοποιημένες ζημίες κατά την έκταση που αυτές αφορούν απομείωση (μεταφερόμενη) της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να απαλείφονται (Διερμηνεία 3).

## 7. Ζημίες απομείωσης της αξίας συγγενών επιχειρήσεων

Αν υπάρξει ένδειξη ότι μια επένδυση σε συγγενή μπορεί να είναι απομειωμένη, τότε η επένδυση αυτή αποτιμάται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ λογιστικής της αξίας και ανακτήσιμου ποσού από την επένδυση.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται με έναν από τους δύο τρόπους:

- Το μερίδιο του επενδυτή στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από την εκδότρια ως ένα σύνολο, συμπεριλαμβάνοντας τις ταμιακές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της εκδότριας και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης ή,
- Την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

## 8. Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το Πρότυπο 28 η επενδύουσα πρέπει να προβαίνει στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- Κατάλογοι και περιγραφή των σημαντικών συγγενών, που περιλαμβάνει την αναλογία των συμμετοχικών δικαιωμάτων και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου,
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για την απεικόνιση τέτοιων επενδύσεων,
- Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να κατατάσσονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία και να γνωστοποιούνται με ξεχωριστό κονδύλι του ισολογισμού. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες τέτοιων επενδύσεων πρέπει να γνωστοποιείται με ξεχωριστό κονδύλι του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το μερίδιο του επενδυτή σε κάθε έκτακτο ή προηγούμενης χρήσεως κονδύλι πρέπει επίσης να γνωστοποιείται ξεχωριστά.
- Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις», ο επενδυτής γνωστοποιεί:
  - Το μερίδιό του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις κεφαλαιακές δεσμεύσεις μιας συγγενούς, για τα οποία είναι επίσης και ο ίδιος ενδεχομένως υπεύθυνος.
  - Εκείνες τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο επενδυτής είναι κυρίως υπεύθυνος για όλες τις υποχρεώσεις της συγγενούς.

## 9. Έναρξη ισχύος

Το Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1990, εκτός από τα αναφερόμενα στις ζημίες απομείωσης που αρχίζουν να εφαρμόζονται, αφότου τέθηκε σε ισχύ το Δ.Λ.Π. 36 (1.7.1999).

---

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΙΟΥ 28 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο η διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ορίζεται από το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920. Το άρθρο αυτό ορίζει η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Κατά το Δ.Λ.Π. 28 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων».

---



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 29

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 19 «Τηρούμενο Νόμισμα-Αποτίμηση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 21 και 29»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Μια οικονομία θεωρείται ως υπερπληθωριστική όταν:

- 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 μόνο βάσει σταθερών ξένων νομισμάτων.
- οι πωλήσεις και οι αγορές επί πιστώσει γίνονται σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου πίστωσης.
- τα επιτόκια, οι μισθοί και οι τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- ο πληθωρισμός μέσα σε τρία χρόνια ξεπέρασε το 100%.

## 2. Αναπροσαρμογή των Οικονομικών Καταστάσεων

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

Η αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών καθώς και ορθή κρίση. Η εφαρμογή αυτών των διαδικασιών είναι περισσότερο σημαντική από την ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

### 2.1 Αναπροσαρμογή οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί με βάση το ιστορικό κόστος

#### 2.1.1 Ισολογισμός

Τα ποσά του Ισολογισμού που δεν είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες τιμές αναπροσαρμόζονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

Τα χρηματικά διαθέσιμα και κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα δεν αναπροσαρμόζονται γιατί παρουσιάζονται σε τρέχουσες οικονομικές μονάδες.

Απαιτήσεις και υποχρεώσεις συνδεδεμένες με αλλαγές τιμών όπως είναι για παράδειγμα ο δείκτης ομολόγων, αναπροσαρμόζονται βάσει αυτών που προβλέπονται στη συμφωνία.

Τα στοιχεία που εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά την ημερομηνία Ισολογισμού δεν αναπροσαρμόζονται. Τα μη νομισματικά στοιχεία εμφανίζονται στο κόστος ή στο κόστος μείον τις αποσβέσεις, όπως είναι για παράδειγμα οι επενδύσεις ή τα αποθέματα πρώτων υλών. Αν υπάρχει προγενέστερη αναπροσαρμογή αξίας κάποιων

περιουσιακών στοιχείων, όπως των παγίων, τότε η αναπροσαρμογή ξεκινάει από την ημερομηνία αναπροσαρμογής.

Το κόστος δανεισμού και τα δάνεια δεν αναπροσαρμόζονται, γιατί ο πληθωρισμός εμπεριέχεται σε αυτά.

### 2.1.2 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Όλα τα στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσεως εκφράζονται βάση τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Συνεπώς τα ποσά αναπροσαρμόζονται εφαρμόζοντας την μεταβολή στο γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικώς καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

### 2.1.3 Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση

Σε περίοδο πληθωρισμού, μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις νομισματικές υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών περιουσιακών υποχρεώσεων σε σχέση με τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία κερδίζει αγοραστική δύναμη, κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή η ζημία μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την αναπροσαρμογή των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων και των κονδυλίων του λογαριασμού αποτελεσμάτων και της αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδέονται με τον δείκτη τιμών.

## 2.2 Αναπροσαρμογή οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί με βάση το τρέχον κόστος.

### 2.2.1 Ισολογισμός

Τα στοιχεία του Ισολογισμού που απεικονίζονται στο τρέχον κόστος δεν αναπροσαρμόζονται, γιατί είναι εκφρασμένα βάσει μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Αν όμως υπάρχουν στοιχεία του Ισολογισμού που δεν απεικονίζονται στο τρέχον κόστος πρέπει να αναπροσαρμοστούν.

### 2.2.2 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης στο τρέχον κόστος, απεικονίζει τρέχοντα κόστη κατά τον χρόνο στον οποίο οι αντίστοιχες συναλλαγές και γεγονότα συνέβησαν. Συνεπώς όλα τα ποσά αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού.

### 2.2.3 Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση

Το κέρδος ή η ζημία στην καθαρή νομισματική θέση περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσεως. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων στο τρέχον κόστος μπορεί να περιλαμβάνει ήδη μία αναπροσαρμογή που αντικατοπτρίζει τα αποτελέσματα της αλλαγής των τιμών στα νομισματικά στοιχεία.

### 2.3 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Μια μητρική, που καταρτίζει καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, μπορεί να έχει θυγατρικές που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις 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 την μητρική.

### 2.4 Κατάσταση ταμιακών ροών

Στην κατάσταση των ταμιακών ροών όλα τα στοιχεία πρέπει να εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού.

## 3. Επιλογή Γενικού Δείκτη Τιμών

Ο γενικός δείκτης τιμών με τον οποίο αναπροσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αντανακλά τις μεταβολές στην γενική αγοραστική δύναμη.

## 4. Οικονομίες που παύουν να είναι Υπερπληθωριστικές

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

## 5. Γνωστοποιήσεις

Πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους, ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους,
- η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και η μεταβολή του δείκτη κατά την διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

## 6. Έναρξη Ισχύος

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

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 29 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το ελληνικό δίκαιο και οι ελληνικές λογιστικές αρχές δεν ορίζουν τίποτα σχετικό με τις οικονομικές καταστάσεις στις υπερπληθωριστικές οικονομίες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 30

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30

### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

( Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ )

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Με τον όρο «Τράπεζα» νοούνται όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις και όλα όσα εμπύττον στο αντικείμενο της Τραπεζικής ή όμοιας νομοθεσίας.

Οι Τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως. Υπάρχει, λοιπόν σημαντικό ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των Τραπεζών και ειδικότερα για την φερεγγυότητα και τη ρευστότητα 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.

## 2. Λογιστικές μέθοδοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των Τραπεζών

Οι Τράπεζες χρησιμοποιούν, κατά το Πρότυπο 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:

1. Καταχώρηση των κύριων κατηγοριών εσόδων,
2. Εκτίμηση αξίας επενδύσεων και διαπραγματεύσιμων χρεογράφων,
3. 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,
4. Την βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών,
5. Την βάση προσδιορισμού των μεταβολών των γενικών τραπεζικών κινδύνων και τη λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων μεταβολών.

## 3. Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Σύμφωνα, λοιπόν με το Πρότυπο, 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. Έτσι, τα στοιχεία εσόδων και εξόδων που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- Τόκοι και συναφή έξοδα,
- Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα,
- Έσοδα από μερίσματα,
- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες,
- Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες,
- Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα,
- Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων,
- Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων,
- Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης,
- Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές,
- Γενικά έξοδα διοικήσεως,
- Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης.

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.

Σχετικά με τους τόκους είναι επιθυμητό να παρέχεται από τη Διοίκηση ένα σχόλιο γύρω από το μέσο όρο των επιτοκίων, τόσο των τοκοφόρων περιουσιακών στοιχείων, όσο και των εντόκων απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά χρήση.

#### 4. Ισολογισμός

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

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

##### Ενεργητικό

- Ταμείο και υπόλοιπα (διαθεσίμων) 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.

##### 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.

Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις πραγματικές αξίες κάθε κατηγορίας τέτοιων στοιχείων

σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 32 και 39. Σημειώνεται ότι οι κατηγορίες αυτών των στοιχείων είναι τέσσερις:

- Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς,
- Επενδύσεις κρατούμενες ως τη λήξη τους,
- Κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς (περιουσιακά στοιχεία-υποχρεώσεις),
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

## 5. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις και στοιχεία εκτός Ισολογισμού

Μια Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο 10:

- 1) Το είδος και το ποσό των δεσμεύσεων παροχής πιστώσεων που είναι ανέκκλητες, επειδή δεν μπορούν να αποσυρθούν κατά τη διακριτική ευχέρεια της Τράπεζας, χωρίς τον κίνδυνο να προκύψουν σημαντικές ποινές και έξοδα,
- 2) Το είδος και το ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που ανακύπτουν από τα εκτός Ισολογισμού στοιχεία, συμπεριλαμβάνοντας όσα αφορούν σε:

- Άμεσα πιστωτικά υποκατάστατα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται γενικές εγγυήσεις χρεωφιλών, εγγυήσεις τραπεζικής αποδοχής και ενέγγυες πιστώσεις που χρησιμεύουν ως χρηματοδοτικές εγγυήσεις από δάνεια και χρεόγραφα,
- Ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνδέονται με συναλλαγές, που συμπεριλαμβάνουν εγγυήσεις καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις συμμετοχής, εγγυήσεις και εκκρεμείς πιστωτικές επιστολές σχετικές με ειδικές συναλλαγές,
- Βραχυχρόνιες αυτοεξοφλούμενες ενδεχόμενες υποχρεώσεις, που συνδέονται με το εμπόριο και προέρχονται από διακίνηση αγαθών, όπως πιστώσεις έναντι φορτωτικών εγγράφων, όπου το σχετικό φορτίο χρησιμοποιείται ως εξασφάλιση,
- Συμφωνίες πωλήσεων και επαναφορών οι οποίες δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό,
- Στοιχεία σχετικά με επιτόκια και τιμές ξένου συναλλάγματος που περιλαμβάνουν ανταλλαγές, δικαιώματα προαίρεσης και προθεσμιακές συμβάσεις,
- Άλλες εγγυήσεις, διευκολύνσεις εκδόσεως γραμματίων και ανανεούμενες διευκολύνσεις αναδοχής διάθεσης χρεογράφων.

## 6. Λήξεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Η Τράπεζα πρέπει να παρέχει ανάλυση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξεις ομαδοποιήσεις, βασιζόμενες στην απομένουσα περίοδο, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, μέχρι τη συμβατική ημερομηνία λήξεως.

Οι κατά λήξη ομαδοποιήσεις που εφαρμόζονται στις επί μέρους απαιτήσεις διαφέρουν μεταξύ των Τραπεζών. Παραδείγματα εφαρμοζόμενων περιόδων είναι τα εξής:



- ✓ Μέχρι 1 μήνα,
- ✓ Από 1 μέχρι 3 μήνες,
- ✓ Από 3 μήνες μέχρι 1 έτος,
- ✓ Από 1 έτος μέχρι 5 έτη,
- ✓ Από 5 έτη και πάνω.

Η ανάλυση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά τις απομένουσες περιόδους μέχρι τις ημερομηνίες εξόφλησής τους, παρέχει την καλύτερη βάση για την εκτίμηση της ρευστότητας μιας Τράπεζας. Οι καταθέσεις, θεωρητικά, μπορεί να αποσύρονται οποτεδήποτε, όμως στην πράξη αυτό δεν συμβαίνει. Παρ' όλα αυτά η Τράπεζα γνωστοποιεί μια ανάλυση βάσει των συμβατικών λήξεων. Όταν δεν υπάρχουν συμβατικές λήξεις, η περίοδος λήξης αυτών είναι η αναμενόμενη βάση της προηγούμενης εμπειρίας.

## 7. Γνωστοποιήσεις

### 7.1 Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές

Σύμφωνα με το Πρότυπο, η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- Τη λογιστική μέθοδο που αναφέρεται στη βάση κατά την οποία τα ανείσπρακτα δάνεια και οι προκαταβολές λογίζονται στα έξοδα και διαγράφονται.
- Λεπτομέρειες των μεταβολών στην πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά το ποσό που λογίστηκε στα έξοδα κατά τη χρήση για ζημίες από ανείσπρακτα δάνεια και προκαταβολές, το ποσό που βάρυνε τη χρήση για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά τη χρήση για είσπραξη δανείων και προκαταβολών, που προηγουμένως είχαν διαγραφεί.
- Το συνολικό ποσό της πρόβλεψης για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Το συνολικό ποσό που συμπεριλαμβάνεται στον Ισολογισμό για δάνεια και προκαταβολές στα οποία δεν γίνεται πρόβλεψη τόκων και τον τρόπο προσδιορισμού της λογιστικής αξίας τέτοιων δανείων και προκαταβολών.

### 7.2 Διαχειριστικές δραστηριότητες

Οι Τράπεζες, σε πολλές περιπτώσεις ενεργούν ως διαχειριστές που συνεπάγεται την κατοχή ή τοποθέτηση περιουσιακών στοιχείων για λογαριασμό τρίτων, τα οποία συνήθως δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό. Αν η σπουδαιότητα της διαχείρισης είναι μεγάλη, τότε γίνεται γνωστοποίηση του γεγονότος με μια ένδειξη της εκτάσεως αυτών των δραστηριοτήτων στις οικονομικές καταστάσεις. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι δραστηριότητες φύλαξης περιουσιακών στοιχείων δεν περιλαμβάνονται στις διαχειριστικές δραστηριότητες.

### 7.3 Συναλλαγές Συνδεόμενων Μερών

Όταν μια Τράπεζα συναλλάσσεται με συνδεόμενα μέρη τότε για τις συναλλαγές αυτές γνωστοποιούνται:

- Το ποσό των δανείων, των προκαταβολών, των καταθέσεων, των αποδοχών και των υποσχετικών. Η γνωστοποίηση για αυτά μπορεί να περιλαμβάνει τα

συνολικά ποσά που εκκρεμούν στην αρχή και στο τέλος της χρήσης, όπως επίσης, και οι προκαταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσης,

- Τα ποσά των κυριότερων κατηγοριών εσόδων, εξόδων τόκου και προμηθειών που πληρώθηκαν,
  - Τις ανέκκλητες εγγυήσεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις από τα εκτός Ισολογισμού στοιχεία.
- 

## 8. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 30 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αναλύονται τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1991.

### ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 30 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Έπειτα από σύγκριση των λογιστικών αρχών του Ελληνικού Δικαίου και των αντίστοιχων του Δ.Λ.Π. 30 δεν παρατηρούνται σημαντικές αποκλίσεις και δεν ανακύπτουν αξιόλογα ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

Τα άρθρα 110 μέχρι και 131 του κωδ. ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των Πιστωτικών Ιδρυμάτων και λοιπών άλλων Χρηματοδοτικών Ιδρυμάτων. Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού γίνεται σε δύο παράπλευρα σκέλη με διάταξη των στοιχείων, σύμφωνα με το βαθμό ρευστοποιήσεως, ή ληκτότητάς τους. Ανάλογη παρουσίαση ορίζεται και από το Πρότυπο, καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό. Τα ίδια ισχύουν και για την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 31

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31

### ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διερμηνείες 3 «Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγή με Συγγενείς Επιχειρήσεις» και 13 «Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες-Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των Κοινοπρακτούντων και των Επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

## 2. Ορισμοί

Παρακάτω δίνονται οι έννοιες των όρων που χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο:

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

**Έλεγχος:** είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται από αυτή οφέλη,

**Από κοινού έλεγχος:** είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μια οικονομική δραστηριότητα,

**Ουσιώδης επιρροή:** είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας,

**Κοινοπρακτών:** είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία,

**Επενδυτής σε κοινοπραξία:** είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία,

**Αναλογική ενοποίηση:** είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης σύμφωνα με την οποία, το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ενοποιείται στη βάση γραμμή προς γραμμή με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος,

**Μέθοδος καθαρής θέσης:** είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης, σύμφωνα με την οποία, το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και προσαρμόζεται μετέπειτα για την μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του κοινοπρακτούντος στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντικατοπτρίζει το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα αποτελέσματα των εργασιών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

## 3. Συμβατικός διακανονισμός

Ο συμβατικός διακανονισμός αποτελεί το διακριτικό γνώρισμα των δικαιωμάτων που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο, από τις επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή. Δραστηριότητες που δεν διέπονται από συμβατικό διακανονισμό, δεν συνιστούν κοινοπραξία.

Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους που συνήθως είναι γραπτοί και καλύπτει θέματα όπως:

- Τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και τη υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη εκθέσεων,
- Το διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των κοινοπρακτούντων,
- Τις συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στο κεφάλαιο,
- Τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των εξόδων ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τους κοινοπρακτούντες.

## 4. Μορφές των Κοινοπραξιών

### 4.1 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.

Σε σχέση με τα δικαιώματά του στις από κοινού ελεγχόμενες εργασίες ένας κοινοπρακτών καταχωρεί στις δικές του οικονομικές καταστάσεις (ιδιαίτερες και ενοποιημένες) τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει, τις δαπάνες και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων, αγαθών ή υπηρεσιών. Αυτή η μορφή δεν απαιτεί την σύσταση ξεχωριστής οικονομικής μονάδας, ούτε την τήρηση ιδιαίτερων βιβλίων.

### 4.2 Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Οι κοινοπραξίες αυτές προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα από τους κοινοπρακτούντες, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων που υπάγονται στην κοινοπραξία.

Ένας κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί στις δικές του οικονομικές καταστάσεις (ιδιαίτερες και ενοποιημένες) σε σχέση με τα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις, το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, τα έσοδα και οι δαπάνες που του αναλογούν, τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε σε σχέση με τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία. Αυτή η μορφή δεν απαιτεί την ίδρυση μιας ξεχωριστής εταιρείας.

### 4.3 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.

## 5. Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος

### 5.1 Βασική μέθοδος-Αναλογική ενοποίηση

Σύμφωνα με το Πρότυπο, ο κοινοπρακτών εμφανίζει, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, τα δικαιώματά του χρησιμοποιώντας ένα από τους δύο τύπους της αναλογικής ενοποίησης.

Κατά την πρώτη μέθοδο ο κοινοπρακτών ενσωματώνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, στα όμοια στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στη βάση γραμμή προς γραμμή.

Με τη δεύτερη μέθοδο ο κοινοπρακτών συμπεριλαμβάνει ξεχωριστές σειρές κονδυλίων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

### 5.2 Εναλλακτική μέθοδος-Μέθοδος της καθαρής θέσης

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

### 5.3 Εξαιρέσεις στη βασική και επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο

Ένας κοινοπρακτών πρέπει να λογιστικοποιεί τα ακόλουθα δικαιώματα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα:Καταχώρηση και αποτίμηση»:

- Το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα που αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει μεταγενέστερης διαθέσεως της στο εγγύς μέλλον, και
- Το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα που λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροχρόνιους περιορισμούς, οι οποίοι μειώνουν σημαντικά την δυνατότητά της να μεταβιβάζει κεφάλαια στον κοινοπρακτούντα.

## 6. Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος

Σύμφωνα με το Πρότυπο δεν επισημαίνεται κάποια ιδιαίτερη προτίμηση στο πως θα παρουσιάζονται τα δικαιώματα του κοινοπρακτούντος στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του.

## 7. Συναλλαγές μεταξύ Κοινοπρακτούντος και Κοινοπραξίας

Όταν ο κοινοπρακτών πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία η καταχώρηση οποιουδήποτε κέρδους ή ζημίας από την συναλλαγή πρέπει να

αντικατροπίζει την ουσία της συναλλαγής. Με την πώληση ο κοινοπρακτών μεταβιβάζει τους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας στην κοινοπραξία και πρέπει να καταχωρεί μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημίας αντιστοιχεί στην συμμετοχή των άλλων κοινοπρακτούντων.

Όταν ένας κοινοπρακτών αγοράζει περιουσιακά στοιχεία από μια κοινοπραξία, ο κοινοπρακτών δεν πρέπει να καταχωρεί το μερίδιο του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή μέχρις ότου τα στοιχεία αυτά μεταβιβασθούν σε κάποιον ανεξάρτητο τρίτο.

## 8. Απεικόνιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες στις Οικονομικές Καταστάσεις ενός επενδυτή

Ένας επενδυτής σε μια κοινοπραξία, η οποία δεν είναι κάτω από κοινό έλεγχο, πρέπει να απεικονίζει τα δικαιώματά του στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αυτού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Καταχώρηση και αποτίμηση» ή αν ασκεί ουσιώδη επιρροή στην κοινοπραξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 28 «Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις». Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ενός επενδυτή που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μπορεί επίσης να απεικονίζεται η επένδυση στο κόστος.

## 9. Γνωστοποιήσεις

Ένας κοινοπρακτών πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη, ξεχωριστά από το ποσό των άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων:

1. Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που ο κοινοπρακτών έχει αναλάβει σε σχέση με τα δικαιώματά του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιο του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλους κοινοπρακτούντες,
2. Το μερίδιο του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται,
3. Όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή ο κοινοπρακτών βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων κοινοπρακτούντων της κοινοπραξίας.

Ακόμα, 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. Ο κοινοπρακτών που εμφανίζει τα δικαιώματά του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες άσχετα με το ποια μέθοδο χρησιμοποιεί, 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 εξόδων, που σχετίζονται με τα δικαιώματά του σε κοινοπραξίες.

## 10. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 31 αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1992 (πλην των παραγράφων 39-41 του Δ.Λ.Π. που εφαρμόζονται από 1 Ιουλίου 1999).

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 31 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το Λογιστικό Πρότυπο 31 ορίζει τον ορισμό της κοινοπραξίας, κατά το οποίο είναι μια συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Το Δ.Λ.Π. προβλέπει τρία είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς: (α) συμμετοχική δραστηριότητα, (β) συμμετοχική εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού, (γ) συμμετοχικός έλεγχος σε άλλο νομικό πρόσωπο. Η λογιστική μεταχείριση των κοινοπραξιών εξαρτάται από τον τύπο κοινοπραξίας που αναφέρεται η κάθε περίπτωση.

Σε αντιπαράθεση με τα ορισμένα από το Δ.Λ.Π. 31, δεν υπάρχει κάτι σχετικό στο Ελληνικό Δίκαιο. Η έννοια της κοινοπραξίας που γίνεται αντιληπτή από τα Δ.Λ.Π. είναι λεπτομερέστερη σε σχέση με αυτήν που αναγνωρίζεται από την εσωτερική νομοθεσία επί του παρόντος. Συγκεκριμένα, υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς η μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά είναι αυτή του άρθρου 2 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., δηλαδή ιδιότυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού η οποία αποδεικνύεται βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται κατ' αρχήν στο επίπεδο της κοινοπραξίας (και όχι των κοινοπρακτούντων μερών).

Τίθεται, λοιπόν το ερώτημα αν το υπάρχον φορολογικό καθεστώς θα ισχύσει και στις περιπτώσεις κοινοπραξίας που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. ή θα πρέπει να υπάρξει διάκριση με ανάλογη φορολογική ρύθμιση κατά περίπτωση.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 32

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

### ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι οι Διερμηνείες 5 «Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών Μέσων-Προβλέψεις ενδεχόμενου Διακανονισμού», 16 «Μετοχικό Κεφάλαιο-Επαναπόκτηση ιδίων μετοχών [Μετοχές Θησαυροφυλακίου]» και 17 «Καθαρή Θέση-Δαπάνες μιας συναλλαγής καθαρής θέσης»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με την παρουσίαση και γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με όλους τους τύπους των χρηματοπιστωτικών μέσων καταχωρημένων στον Ισολογισμό, εκτός από αυτά που αφορούν:

- Δικαιώματα σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που καθορίζονται από τα Δ.Λ.Π. 27, 28, και 31 αντίστοιχα,
- Υποχρεώσεις εργοδοτών και προγραμμάτων για τις μετά την απασχόληση παροχές που καθορίζονται από το Δ.Λ.Π. 19, όσον αφορά την καταχώρηση και αποτίμηση και το Δ.Λ.Π. 26, όσον αφορά την παρουσίαση των προγραμμάτων αυτών,
- Υποχρεώσεις εργοδοτών για προγράμματα αγοράς μετοχών από εργαζόμενους σε κανονικές ή ειδικές τιμές,
- Υποχρεώσεις από ασφαλιστικές συμβάσεις.

## 2. Ορισμοί

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

**Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού (ή χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο):** 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 (ή χρηματοοικονομική υποχρέωση):** είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για:

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

**Συμμετοχικός τίτλος:** είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

**Νομισματικά χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού:** είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού εισπρακτέα ή πληρωτέα σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά.

**Τρέχουσα αξία:** είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση, ή να πληρωθεί κατά την αγορά, ενός χρηματοπιστωτικού μέσου σε μια αγορά.

Σύμφωνα λοιπόν με τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι στην έννοια των χρηματοοικονομικών στοιχείων δεν περιλαμβάνονται τα εξής:

- ✓ Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις και μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία,
- ✓ Άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- ✓ Προπληρωθέντα έξοδα,
- ✓ Έσοδα επομένων χρήσεων,
- ✓ Εγγυημένες υποχρεώσεις,

- ✓ Φόροι εισοδήματος,
- ✓ Συμβατικά Δικαιώματα ή υποχρεώσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, όπως για παράδειγμα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις από προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορευμάτων ή από σύμβαση απλής μισθώσεως,
- ✓ Υποχρεώσεις μιας επιχείρησης να αγοράσει ή εκδώσει δικούς της συμμετοχικούς τίτλους καθώς και το κόστος αγοράς ιδίων μετοχών,
- ✓ Τα δικαιώματα μειοψηφίας που ανακύπτουν σε μια ενοποίηση επιχείρησης.

### 3. Παρουσίαση χρηματοπιστωτικών μέσων από τον εκδότη τους στον Ισολογισμό του

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου πρέπει να εντάσσει το μέσο αυτό στις υποχρεώσεις ή στα Ίδια Κεφάλαια, σύμφωνα με την ουσία του συμβατικού διακανονισμού κατά την αρχική καταχώρηση, καθώς και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, 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 χρηματοοικονομικό μέσο με τον κάτοχο, κάτω από πιθανώς δυσμενείς όρους. Όταν υπάρχει αυτή η δέσμευση, το χρηματοοικονομικό μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανεξάρτητα του τρόπου με τον οποίο θα διακανονισθεί. Στην περίπτωση που δεν υφίσταται αυτή η δέσμευση τότε το χρηματοοικονομικό αυτό μέσο αποτελεί έναν συμμετοχικό τίτλο.

### 4. Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου το οποίο περιέχει τα γνωρίσματα τόσο της υποχρέωσης όσο και του συμμετοχικού τίτλου, πρέπει να εντάσσει τα μέρη που συνθέτουν το μέσον ξεχωριστά, δηλαδή στις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια. Ο διαχωρισμός των συνθετικών μερών ενός χρηματοπιστωτικού μέσου μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

- Υπολογίζεται το στοιχείο εκείνο που μπορεί να προσδιορισθεί ευκολότερα και στη συνέχεια υπολογίζεται το άλλο με αφαίρεση του πρώτου από το σύνολο του στοιχείου,
- Προσδιορίζονται ξεχωριστά οι αξίες της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων και στη συνέχεια οι αξίες αυτές αναπροσαρμόζονται αναλογικά ώστε το άθροισμά τους να ισούται με το σύνολο του χρηματοπιστωτικού μέσου.

### 5. Δαπάνες συναλλαγών Καθαρής Θέσης

Ως δαπάνες συναλλαγών καθαρής θέσης θεωρούνται όλες οι αυξητικές εξωτερικές δαπάνες που μπορεί να επιρρίπτονται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης, όπως έξοδα καταχώρησης στο μητρώο και αμοιβές νομικών και λογιστών

(Διερμηνεία 17). Σε αυτές τις δαπάνες δεν συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες εκδόσεως μετοχών που έχουν σχέση με την αγορά επιχείρησης (Δ.Λ.Π. 22), οι δαπάνες εισαγωγής των μετοχών στο χρηματιστήριο, οι δαπάνες μιας πώλησης ενός πακέτου μετοχών, καθώς επίσης και οι δαπάνες μιας διαίρεσης (split) μετοχών. Ομοίως, δεν περιλαμβάνονται δαπάνες που συνδέονται με αγορά ή έκδοση μετοχών που έχουν σχέση με προγράμματα εργαζομένων (Δ.Λ.Π. 19).

Οι δαπάνες καθαρής θέσης πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μια μείωση των ιδίων κεφαλαίων, καθαρές από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Αν όμως η συναλλαγή καθαρής θέσης δεν πραγματοποιηθεί, οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως (Διερμηνεία 17).

Όσον αφορά τις δαπάνες που αφορούν την έκδοση ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου, πρέπει να κατανέμονται στα συνθετικά στοιχεία του μέσου αναλογικά. Επίσης δαπάνες που αφορούν περισσότερες από μια συναλλαγές θεωρούνται συναλλαγές καθαρής θέσης.

## 6. Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού

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.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου ο διακανονισμός δεν ενδείκνυται, οι οποίες είναι όταν:

- Χρησιμοποιούνται πολλά και διαφορετικά χρηματοπιστωτικά μέσα για την αποτίμηση των χαρακτηριστικών ενός απλού χρηματοπιστωτικού μέσου,
- Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού προκύπτουν από χρηματοπιστωτικά μέσα που έχουν την ίδια βασική έκθεση σε κίνδυνο αλλά εμπλέκουν διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους (π.χ. απαιτήσεις και υποχρεώσεις μέσα σε ένα χαρτοφυλάκιο προθεσμιακών συμβάσεων ή άλλων παράγωγων μέσων),
- Χρηματοοικονομικά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι ενεχυριασμένα ως εγγύηση για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, χωρίς δικαίωμα αναγωγής,
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που τίθενται σε παρακαταθήκη από ένα χρεώστη για το σκοπό της απαλλαγής από μια υποχρέωση, χωρίς αυτά τα στοιχεία να έχουν γίνει αποδεκτά από τον πιστωτή για εξόφληση της υποχρέωσης,
- Υποχρεώσεις που δημιουργούνται ως αποτέλεσμα ζημιογόνων γεγονότων και αναμένεται να καλυφθούν από έναν τρίτο, δυνάμει διεκδίκησης βασιζόμενης σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

## 7. Γνωστοποιήσεις

Οι απαιτούμενες από το εν λόγω Πρότυπο σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα παρέχουν στους χρήστες πληροφόρηση για την εκτίμηση της κατάστασης 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 της 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.
- Έτσι για κάθε κατηγορία χρηματοπιστωτικών μέσων πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:
  - Πληροφορίες σχετικές με την έκταση και τη φύση των χρηματοπιστωτικών μέσων,
  - Τις λογιστικές μεθόδους που υιοθετήθηκαν για την καταχώρηση και τη μεταγενέστερη αποτίμηση,
  - Πληροφορίες σχετικές με την έκθεση σε κινδύνους επιτοκίου,
  - Πληροφορίες σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο,
  - Πληροφορίες σχετικές με την πραγματική αξία. Όταν είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιορισθούν οι αξίες αυτές, το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται με πληροφορίες για τα βασικά χαρακτηριστικά του μέσου που προσδιορίζουν την πραγματική αξία του,

## 8. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 32 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1996.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 32 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Μετά από αντιπαράθεση του Δ.Λ.Π. 32 και των ορισμένων από το Ελληνικό δίκαιο μπορεί να ειπωθεί ότι τα Ελληνικά Πρότυπα υστερούν μπροστά στην κάλυψη των περισσότερων περιπτώσεων που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 32.

Ενώ το Δ.Λ.Π. 32 διακρίνει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι το νομικό τους τύπο, είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά, είτε ως έντιμη υποχρέωση, στο Ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη και συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.

Ακόμα το Πρότυπο 32 διαχωρίζει τα προϊόντα που εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιμη υποχρέωση και ορίζει ότι πρέπει να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Και σε αυτήν την περίπτωση οι ισχύοντες νόμοι δεν προϋποθέτουν την εφαρμογή κάποιας σχετικής διάταξης.

Επίσης, οι ελληνικές αρχές δεν επιτρέπουν επίσημο συμψηφισμό υποχρεώσεων και απαιτήσεων λόγω νομικών εμποδίων και συμψηφιστικών διατάξεων, ενώ το Πρότυπο επιτρέπει τον συμψηφισμό όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα και πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση. Ακόμα στη χώρα μας δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 33

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

### ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

(Σε ισχύ για το Πρότυπο αυτό είναι η Διερμηνεία 24 «Κέρδη κατά μετοχή-Χρηματοπιστωτικά μέσα και άλλες συμβάσεις που μπορεί να διακανονισθούν σε μετοχές»)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

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

Η εφαρμογή αυτού του Προτύπου πρέπει να γίνεται από επιχειρήσεις των οποίων κοινές μετοχές, ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία της εκδόσεως κοινών μετοχών, ή τίτλων δυνάμενων να μετατραπούν σε κοινές μετοχές σε δημόσιες αγορές χρεογράφων. Όταν παρουσιάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τότε η πληροφόρηση απαιτείται μόνο για αυτές.

## 2. Ορισμοί

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

**Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή:** είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση, που μπορεί να παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα για κοινές μετοχές,

**Δικαιώματα μετοχών (warrants) ή δικαιώματα προαίρεσης (options):** είναι χρηματοπιστωτικά μέσα που δίδουν στον κάτοχό τους το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Μερικά παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:

- Χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που είναι μετατρέψιμες σε κοινές,
- Δικαιώματα μετοχών (warrants) και δικαιώματα προαίρεσης (options),
- Προγράμματα εργαζομένων, που επιτρέπουν σ' αυτούς να λάβουν κοινές μετοχές ως μέρος των απολαβών τους και άλλα προγράμματα αγοράς μετοχών,
- Μετοχές που θα εκδοθούν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης, ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

## 3. Μέτρηση κερδών ανά μετοχή

### 3.1 Βασικά κέρδη κατά μετοχή

Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα βασικά κέρδη πρέπει να υπολογίζονται, διαγράφοντας το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Ως καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους νοείται το καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων. Το ποσό των προνομιούχων μερισμάτων που εκπίπτει από το καθαρό κέρδος της χρήσης είναι:



- Το ποσό τυχόν προνομιούχων μερισμάτων για προνομιούχες μετοχές μη σωρευτικού μερίσματος που αναγγέλλεται για την χρήση,
- Το πλήρες ποσό των απαιτούμενων προνομιούχων μερισμάτων της χρήσεως για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι.

Υπάρχουν περιπτώσεις που εκδίδονται κοινές μετοχές ή μειώνεται ο αριθμός τους, χωρίς να υπάρξει αντίστοιχη μεταβολή στην καθαρή περιουσία. Τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- Η κεφαλαιοποίηση χωρίς εισροή μετρητών π.χ. αποθεματικών,
- Υποδιαίρεση μετοχών (split),
- Ανάστροφη υποδιαίρεση μετοχών, δηλαδή ενοποίηση μετοχών (reverse split),
- Δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους.

### 3.2 Μειωμένα κέρδη κατά μετοχή

Τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή υπολογίζονται με προσαρμογή των καθαρών κερδών που αναλογούν 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.

Έτσι, αυτό το Πρότυπο 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 καταχωρήθηκαν στη χρήση για τους δυνητικούς τίτλους. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη.

Για το σκοπό του υπολογισμού των μειωμένων κερδών κατά μετοχή οι δυνητικοί τίτλοι θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της χρήσεως, ή από την ημερομηνία εκδόσεως τους, αν είναι μεταγενέστερη.

Επίσης, η επιχείρηση πρέπει να θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στην μείωση των κερδών δικαιωμάτων και λουπών δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

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

## 4. Αναπροσαρμογή αριθμού μετοχών

Σύμφωνα με το Πρότυπο αν ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές αυξάνει ως αποτέλεσμα μιας κεφαλαιοποιήσεως ή δωρεάν εκδόσεως μετοχών ή υποδιαίρεσης μετοχών, ή μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας ανάστροφης υποδιαίρεσης μετοχών, ο υπολογισμός των βασικών και μειωμένων κερδών κατά μετοχή πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά. Επιπλέον, βασικά και μειωμένα κέρδη κατά μετοχή όλων των παρουσιαζόμενων χρήσεων πρέπει να προσαρμόζονται για:

- Τις επιδράσεις βασικών λαθών και προσαρμογών που προέρχονται από μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους,

- Επιδράσεις ενοποίησης επιχειρήσεων που συνίσταται σε συνένωση δικαιωμάτων.

## 5. Γνωστοποιήσεις

Κατά το Πρότυπο τα απαιτούμενα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται είναι τα εξής:

- ✓ Τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των μειωμένων κερδών κατά μετοχή και μια συμφωνία αυτών των ποσών με το καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως,
- ✓ Ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρανομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των μειωμένων κερδών κατά μετοχή και μια συμφωνία αυτών των παρανομαστών μεταξύ τους.

## 6. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 33 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1998.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 33 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Δεν θεωρείται ότι με την εισαγωγή του εν λόγω Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με τη εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 34

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

(Δεν υπάρχει για αυτό το Πρότυπο Διερμηνεία σε ισχύ)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό 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.

Εάν οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν συμμορφώνονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, αυτό δεν επηρεάζει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εφόσον αυτές συμμορφώνονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

## 2. Ορισμοί

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος οικονομικής έκθεσης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση είναι μια οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μια ενδιάμεση περίοδο.

## 3. Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης

Το παρόν πρότυπο ότι το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι:

- Συνοπτικός Ισολογισμός
  - Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
  - Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της Καθαρής Θέσης
  - Συνοπτική κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Επιπλέον πρέπει να περιλαμβάνουν όλους τους τίτλους και τα ημιαθροίσματα που περιλαμβάνονται στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Οι επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνουν:

- μια δήλωση ότι ακολουθήθηκαν οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού σε σχέση με τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις
- επεξηγήσεις για την περιοδικότητα ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων
- την φύση και το ποσό των κονδυλίων που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα καθαρά κέρδη.
- τη φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων των προηγούμενων χρήσεων.
- εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογίων και μετοχών.
- μερίσματα που πληρώνονται ξεχωριστά για κοινές και άλλες μετοχές.
- έσοδα και αποτελέσματα τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς.
- σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου που δεν έχουν εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις.
- η επίδραση των μεταβολών στην σύνθεση της επιχείρησης κατά την διαδικασία της ενδιάμεσης περιόδου.

- μεταβολές σε ενδεχόμενες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

#### 4. Περίοδοι για τις οποίες χρειάζεται παρουσίαση Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν ενδιάμεσε οικονομικές καταστάσεις για περιόδους ως εξής:

- Ισολογισμό κατά το τέλος της ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό Ισολογισμό κατά το τέλος του προηγούμενου έτους.
- Καταστάσεις αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και συνολικά για το τρέχον έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων για τις αντίστοιχες ενδιάμεσες περιόδους του προηγούμενου έτους.
- Κατάσταση που να δείχνει μεταβολές στην Καθαρή Θέση συνολικά για το τρέχον έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για την αντίστοιχη περίοδο του προηγούμενου οικονομικού έτους.
- Κατάσταση Ταμιακών Ροών συνολικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για την συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του προηγούμενου έτους.

#### 5. Έναρξη Ισχύος

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999.

### ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΙΟΥ 34 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με το Ελληνικό δίκαιο οι επιχειρήσεις θα πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης.

Σύμφωνα όμως με το πρότυπο 34 τα ελάχιστα στοιχεία που θα πρέπει να περιέχει μια ενδιάμεση οικονομική έκθεση είναι ένας συνοπτικός Ισολογισμός, συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, συνοπτική κατάσταση μεταβολής της Καθαρής Θέσης, συνοπτική Κατάσταση Ταμιακών Ροών, επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 35

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35 ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

(Δεν υπάρχει για αυτό το Πρότυπο Διαρμηνεία σε ισχύ)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ  
ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθιερώσει μια βάση για το διαχωρισμό της πληροφόρησης σχετικά με μια εκμετάλλευση, που μια επιχείρηση διακόπτει, από την πληροφόρηση που αφορά τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις και να καθορίσει τις ελάχιστες γνωστοποιήσεις σχετικά με μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

## 2. Ορισμοί

Ως **διακοπτόμενη εκμετάλλευση** χαρακτηρίζεται ένα συνθετικό στοιχείο μιας επιχείρησης το οποίο:

- αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγαλύτερο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων.
- μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικώς και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης.
- η επιχείρηση εφαρμόζοντας ένα απλό πρόγραμμα μπορεί να :
  - διαθέτει το συνθετικό αυτό στοιχείο συνολικά με πώληση, με διάσπαση ή με διανομή του προς τους μετόχους της επιχείρησης.
  - διαθέτει αυτό τμηματικά.
  - τερματίζει την λειτουργία του με εγκατάλειψη.

Ο ορισμός αυτός συνεπάγεται ότι:

- μια εκμετάλλευση που τερματίζεται χωρίς πώληση περιουσιακών στοιχείων δεν θεωρείται διακοπτόμενη.
- απότομος τερματισμός κάποιων από τα παραγόμενα προϊόντα, δεν αποτελεί διακοπτόμενη εκμετάλλευση.
- η πώληση μιας θυγατρικής δεν αποτελεί για την μητρική διακοπτόμενη εκμετάλλευση.
- η αναδιάρθρωση μιας επιχείρησης δεν εμπίπτει στον ορισμό της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.

## 3. Αρχικό Γεγονός Γνωστοποίησης Μιας Διακοπτόμενης Εκμετάλλευσης

Ως αρχικό γεγονός γνωστοποίησης μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης είναι ένα από τα εξής δυο:

- ✓ η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία, για πώληση όλων των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.
- ✓ η διοίκηση της εταιρείας έχει εγκρίνει ένα λεπτομερές πρόγραμμα, σχετικά με την διακοπή μιας εκμετάλλευσης και επί πλέον έχει προβεί και σε σχετικές ανακοινώσεις.

## 4. Καταχώρηση και Αποτίμηση

Το πρότυπο αυτό δεν καθιερώνει αρχές για την καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης, που σημαίνει ότι ακολουθούνται οι αρχές που καθιερώνονται σε άλλα πρότυπα.

## 5. Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

Μια επιχείρηση στις οικονομικές της καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες που αφορούν σε μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση:

- -περιγραφή της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.
- -τους γεωγραφικούς ή επιχειρηματικούς τομείς στους οποίους απεικονίζεται.
- -την ημερομηνία και την φύση του αρχικού γεγονότος γνωστοποίησης.
- -την ημερομηνία στην οποία αναμένεται να ολοκληρωθεί η διακοπή.
- -τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων κατά την ημέρα του Ισολογισμού.
- -τα ποσά των εσόδων και των εξόδων που αφορούν την διακοπτόμενη εκμετάλλευση κατά την διάρκεια της τρέχουσα οικονομικής χρήσεως και την δαπάνη φόρου εισοδήματος που αφορά αυτή.
- -για τα κέρδη ή τις ζημίες που καταχωρούνται κατά την διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή το διακανονισμό των υποχρεώσεων, το ποσό του προ φόρου κέρδους ή ζημίας και το έξοδο του φόρου εισοδήματος που αφορά το κέρδος ή τη ζημία.
- -την καθαρή τιμή πώλησης της καθαρής περιουσίας, για την οποία η επιχείρηση έχει συνάψει δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρέπει να συνεχίζονται στις οικονομικές καταστάσεις για τις επόμενες χρήσεις μέχρι και την χρήση που η διακοπή ολοκληρώνεται.

## 6. Έναρξη Ισχύος

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που ξεκινούν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 35 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το ελληνικό λογιστικό δίκαιο δεν προβλέπει και δεν ορίζει κάτι σχετικό με την παύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 36

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

### ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΔΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

(Δεν υπάρχει για αυτό το Πρότυπο Διαρμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός - Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Το Πρότυπο 36 σκοπό έχει να περιγράψει τις λογιστικές διαδικασίες που η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη της ανακτήσιμης αξίας τους και εφαρμόζεται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από:

- Αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2).
- Απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π. 11).
- Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (Δ.Λ.Π. 12).
- Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19).
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 32
- Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας (Δ.Λ.Π. 40).
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες και αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που απαιτείται για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (Δ.Λ.Π. 40)

## 2. Ορισμοί

Οι παρακάτω όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις ακόλουθες έννοιες:

- **Ανακτήσιμο ποσό:** είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του.
- **Αξία χρήσης** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή 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 διάθεσης, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.
- **Δαπάνες διάθεσης:** είναι οι οριακές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.
- **Ζημία 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 απόσβεσης και σωρευμένης ζημίας απομείωσης επ' αυτού.
- **Απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.
- **Αποσβεστέο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική αξία του.
- **Ωφέλιμη ζωή:** είναι είτε:
  - η περίοδος του χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ή

- ο αριθμός της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση.

• **Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:** είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

• **Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία:** είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός από υπεραξία, που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές αμφοτέρων, της υπό εξέταση μονάδας και των άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.;

• **Ενεργός αγορά:** είναι μια αγορά για την οποία συντρέχουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή

- αγοραστές και πωλητές μπορούν να υπάρχουν φυσιολογικά σε κάθε στιγμή.

- δημοσιεύονται τιμές.

### 3. Αποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων στο «ανακτήσιμο ποσό»

Το Πρότυπο θέτει τους ακόλουθους θεμελιακούς κανόνες:

• Η επιχείρηση πρέπει να διαπιστώνει σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

• Αν υπάρχει οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του.

• Όταν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό. Αυτή η μείωση συνιστά μια ζημία απομείωσης.

• Αν υπάρχει μια ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρείται και να αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π., που πρέπει να εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο.

### 4. Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου ενδεχομένως έχει απομειωθεί

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, όταν η λογιστική του αξία (κόστος κτήσης ή πραγματική αξία) υπερβαίνει το ανακτήσιμο από το στοιχείο ποσό.

Το Πρότυπο απαριθμεί ενδεικτικά ορισμένες ενδείξεις μείωσης της αξίας του περιουσιακού στοιχείου που, εφόσον υφίστανται, η επιχείρηση οφείλει να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό από το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Οι ενδείξεις αυτές προέρχονται από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

α) Κατά τη διάρκεια της χρήσεως, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ό,τι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.

β) σημαντικές μεταβολές με ένα αντίθετο αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον, στην αγορά, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.

γ) Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

δ) η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

α) αποδείξεις διαθέσιμες για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,

β) σημαντικές μεταβολές με αντίθετο αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή αναμένονται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιείται. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και

γ) αποδείξεις διαθέσιμες από εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

## 5. Εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού

Το Πρότυπο θέτει τις προϋποθέσεις για την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού και χρησιμοποιεί τον όρο «περιουσιακό στοιχείο». Οι ίδιες όμως προϋποθέσεις ισχύουν και για την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές ροές.

Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερα, η καθαρή τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης του. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η καθαρή τιμή πώλησης, ακόμα και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Όμως, μερικές φορές δεν θα είναι δυνατό να προσδιοριστεί καθαρή αξία πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμιά βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού, που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια αντικειμενική με κανονικές συνθήκες συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέληση τους. Στην περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η αξία χρήσης του.

Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ουσιαστικά υπερβαίνει την καθαρή τιμή πώλησης του, το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η καθαρή τιμή πώλησης του. Αυτό συχνά συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται για πώληση. Τούτο, γιατί η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη διάθεσή του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.

Όταν το απομειωμένο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ίδιες ταμιακές ροές ανεξάρτητες από τις ταμιακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων μονάδων περιουσιακών στοιχείων, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα στην οποία ανήκει το απομειωμένο στοιχείο και η οποία μονάδα δημιουργεί ταμιακές ροές.

## 6. Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου

Για την εκτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν οι ακόλουθοι δύο παράγοντες:

α. εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών, που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεσή του και

β. εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου για την προεξόφληση αυτών των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να βασίζονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, στους πλέον πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς- προβλέψεις, στη χρησιμοποίηση ενός συντελεστή ανάπτυξης για την περίοδο που δεν καλύπτεται με προϋπολογισμούς - προβλέψεις.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να περιλαμβάνουν:

(α) Τις προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου

(β) Τις προβλέψεις ταμιακών εκροών που πραγματοποιούνται αναγκαστικά για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο, και

(γ) καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές πρέπει να εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του. Οι εκτιμήσεις ταμιακών ροών δεν πρέπει να περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:

- μια μελλοντική αναδιάρθρωση της επιχείρησης για την οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμα δεσμευτεί.

- Μελλοντικές κεφαλαιακές δαπάνες που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν το περιουσιακό στοιχείο επιπλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου απόδοσής του

## 7. Το επιτόκιο προεξόφλησης των ταμιακών ροών

Το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) πρέπει να είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο που αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και των κινδύνων των συναφών προς το περιουσιακό στοιχείο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) δεν πρέπει να αντικατοπτρίζει κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών έχουν αναπροσαρμοστεί.

Όταν ένα ειδικό επιτόκιο ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμο στην αγορά, η επιχείρηση χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο.

Ως ένα σημείο εκκίνησης, η επιχείρηση μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:

- το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της επιχείρησης που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών τέτοιων,
- το οριακό δανειακό επιτόκιο της επιχείρησης και
- άλλα δανειακά επιτόκια της αγοράς

## 8. Λογιστικός χειρισμός της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου

Τη λογιστική της ζημίας απομείωσης ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου διέπουν οι ακόλουθοι κανόνες:

α. Όταν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης.

β. Η ζημία απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης». Στην περίπτωση όμως που η ζημία απομείωσης αφορά ένα περιουσιακό στοιχείο που απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του σύμφωνα με ένα άλλο Δ.Λ.Π. (π.χ. το Δ.Λ.Π. 16 «ενσώματες ακινητοποιήσεις»), η ζημία αυτή καταχωρείται άμεσα στο λ/σμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» του περιουσιακού στοιχείου, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού αυτού και κατά το υπερβάλλον καταχωρείται στο λ/σμό «αποτελέσματα χρήσης».

γ. Όταν το εκτιμώμενο ποσό της ζημίας απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο η ζημία αφορά, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τη διαφορά ως υποχρέωση μόνο όταν αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Δ.Λ.Π. Συνεπώς μια τέτοια αντιμετώπιση δεν επιβάλλεται από το σχολιαζόμενο Δ.Λ.Π. 36.

δ. Μετά την καταχώρηση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές χρήσεις για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, (μειωμένη με την υπολειμματική αξία του, αν υπάρχει), πάνω σε μια συστηματική βάση στη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

ε. Όταν καταχωρείται μια ζημία απομείωσης, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται. Οποιοσδήποτε αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου ή υποχρεώσεις γεννώνται, προσδιορίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι

Εισοδήματος», με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση αυτού.

## 9. Μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

Σε περίπτωση που μια 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. Για την επιχείρηση αυτό σημαίνει ότι πρέπει να αναγνωρίσει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ανεξάρτητες ταμιακές ροές.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, περιλαμβάνει τη λογιστική αξία μόνο 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 προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Κατά την εξέταση για απομείωση της αξίας μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, πρέπει να εξακριβώνεται αν έχει καταχωρηθεί υπεραξία κατά την αγορά, που αφορά συγκεκριμένη μονάδα. Σ' αυτή την περίπτωση η επιχείρηση πρέπει:

- να διαπιστώνει αν η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και έπειτα να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπό εξέτασης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της και να καταχωρηθεί κάθε ζημία απομείωσης της αξίας σύμφωνα με τα προηγούμενα.

- αν η υπεραξία δεν μπορεί να κατανεμηθεί στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, η επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει τη μικρότερη δυνατή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί και στη συνέχεια να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της ευρύτερης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της και να καταχωρεί κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

## 10. Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

### 10.1 Έννοια του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας ταμιακών ροών

Το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησης της μονάδας δημιουργίας των ταμιακών ροών και της αξίας χρήσης αυτής.

### 10.2 Λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

#### 10.2.1 Ο βασικός κανόνας

Η λογιστική αξία μιας μονάδας ταμιακών ροών πρέπει να προσδιορίζεται σε αντιστοιχία με τον τρόπο προσδιορισμού της μονάδας που δημιουργεί τις ταμιακές ροές. Έτσι, η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

(α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να αποδίδονται άμεσα, ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οποία θα δημιουργεί τις μελλοντικές ταμιακές εισροές που εκτιμώνται κατά τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, και

(β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε καταχωρημένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Αυτό, γιατί η καθαρή τιμή πώλησης και η αξία χρήσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν ταμιακές ροές που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και υποχρεώσεις που έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

### 10.3 Περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση

Όταν ομαδοποιούνται περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να εκτιμηθούν για την ανακτησιμότητά τους, είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνονται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν το οικείο ρεύμα των ταμιακών εισροών από συνεχή χρήση. Άλλως, η μονάδα δημιουργίας των ταμιακών ροών μπορεί να φαίνεται ότι είναι πλήρως ανακτήσιμη, ενώ στην πραγματικότητα υφίσταται μια ζημία από την υποτίμηση περιουσιακών στοιχείων. Σε μερικές περιπτώσεις, μολονότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, τα στοιχεία αυτά δεν είναι δυνατό να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση. Αυτό μπορεί να συμβεί προκειμένου για την υπεραξία ή εταιρικά περιουσιακά στοιχεία όπως είναι τα περιουσιακά στοιχεία του Κεντρικού.

## 11. Υπεραξία που προέκυψε από εξαγορά επιχείρησης

### 11.1 Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία

Υπεραξία που προκύπτει κατά την αγορά μιας επιχείρησης αντιπροσώπευα μια πληρωμή που έγινε από ένα αγοραστή με την προσδοκία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν έχουν τις προϋποθέσεις για καταχώρηση στις οικονομικές καταστάσεις.

Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και, συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας, ως ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, δεν μπορεί να προσδιοριστεί. Συνεπώς, αν υπάρχει μια ένδειξη ότι η υπεραξία μπορεί να είναι απομειωμένη, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία η υπεραξία ανήκει. Αυτό το ποσό συγκρίνεται τότε με τη



λογιστική αξία αυτής της μονάδας δημιουργίας των ταμιακών ροών και κάθε ζημία απομείωσης καταχωρείται σύμφωνα με την παράγραφο του Προτύπου 88 (§ 11.1)

11.2 Η υπεραξία πρέπει να κατανέμεται στις μονάδες που δημιουργούν ταμιακές ροές πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει, αν η υπεραξία που αφορά σε αυτή τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι καταχωρημένη στις οικονομικές καταστάσεις. Αν αυτό συμβαίνει η επιχείρηση πρέπει:

(α) να πραγματοποιεί μία "επαγωγική" εξέταση, δηλαδή, η επιχείρηση πρέπει:

- να διαπιστώνει, αν η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, και

- έπειτα, να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπό εξέταση μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της (συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας της κατανεμημένης υπεραξίας, αν υπάρχει) και να καταχωρεί κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 88 του Προτύπου

Η επιχείρηση πρέπει να πραγματοποιεί το δεύτερο βήμα της 'επαγωγικής' εξέτασης ακόμη και αν τίποτα από τη λογιστική αξία της υπεραξίας δεν μπορεί κατανεμηθεί πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, και

(β) Αν, κατά την εφαρμογή της "επαγωγικής" εξέτασης, η επιχείρηση θα μπορούσε να κατανείμει τη λογιστική αξία της υπεραξίας πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, η επιχείρηση πρέπει επίσης να πραγματοποιεί μια 'αναλυτική' εξέταση δηλ., η επιχείρηση πρέπει:

- να εξακριβώνει τη μικρότερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση και

- έπειτα, να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της ευρύτερης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της και να καταχωρεί κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 88 του Προτύπου.

## 12. Λογιστικός χειρισμός της ζημίας απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

Η ζημία απομείωσης πρέπει να καταχωρείται για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν, και μόνο αν το ανακτήσιμο ποσό της είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της.

Η ζημία απομείωσης πρέπει να κατανέμεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κατά την ακόλουθη σειρά:

(α) πρώτα, σε υπεραξία που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), και

(β) έπειτα, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάνω σε μια κατ' αναλογία βάση που βασίζεται στη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα.

Αυτές οι μειώσεις σε λογιστικές αξίες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης στα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και να καταχωρούνται σύμφωνα με την παράγραφο του Προτύπου 59

Κατά την κατανομή μιας ζημίας απομείωσης, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να μειώνεται κάτω από την υψηλότερη μεταξύ:

- (α) της καθαρής τιμής πώλησης του (αν είναι προσδιοριστέα)
- (β) της αξίας χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα), και
- (γ) του μηδενός.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά κατανεμηθεί στο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να κατανέμεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάνω σε μια κατ' αναλογία βάση.

Η υπεραξία που κατανέμεται σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών εκπίπτει πριν από την έκπτωση της λογιστικής αξίας των άλλων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας, λόγω της φύσης της.

### 13. Αναστροφή ζημίας απομείωσης – Γενικά

#### 13.1 Ο βασικός κανόνας - Αναστροφή ζημίας απομείωσης

Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, αν υπάρχει μια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Η ζημία απομείωσης που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη πρέπει να αναστραφεί μόνο όταν έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε καταχωρηθεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση συνιστά μια αναστροφή ζημίας απομείωσης.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από τη χρήση είτε από τη πώληση, από την ημερομηνία της τελευταίας καταχώρησης της ζημίας απομείωσης γι' αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η επιχείρηση χρειάζεται να διαπιστώνει τη μεταβολή σε εκτιμήσεις που προκαλεί η αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

- μια μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην καθαρή τιμή πώλησης ή αξία χρήσης)
- αν το ανακτήσιμο ποσό βασίστηκε στην αξία χρήσης: μια μεταβολή στο, τόσο ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο, ή
- αν το ανακτήσιμο ποσό βασίστηκε στην καθαρή τιμή πώλησης: μια μεταβολή στην εκτίμηση των συνθετικών στοιχείων της καθαρής τιμής πώλησης.

#### 13.2.1 Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

Η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, τις ακόλουθες ενδείξεις:

- Η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

- Σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα πάνω στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, αγορά, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται.

- Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι μειώσεις μπορεί πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης, που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

### 13.2.2 Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

Το ίδιο ισχύει και για τις εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- Σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία, ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν κεφαλαιακές δαπάνες, που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως για να βελτιώσουν, ή να ενισχύσουν ένα περιουσιακό στοιχείο πάνω από το εκτιμώμενο αρχικώς πρότυπο απόδοσης του ή μια δέσμευση για να διακοπεί ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, και

- Από την εσωτερική Οικονομική Έκθεση αποδεικνύεται ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι, ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

## 14. Αναστροφή της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, που οφείλεται ε μία ανατροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε καταχωρηθεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται άμεσα ως έσοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Δ.Λ.Π. (για παράδειγμα, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις"). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια αύξηση αναπροσαρμογής σύμφωνα με αυτό το άλλο Δ.Λ.Π.

Δηλαδή, η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πιστώνεται απευθείας στην καθαρή θέση κάτω από τον τίτλο "Διαφορές Αναπροσαρμογής". Όμως, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως ένα έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, μια αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης καταχωρείται ως έσοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Μετά την καταχώρηση μιας ζημίας απομείωσης, η δαπάνη της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές χρήσεις, ώστε η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη με την

τυχόν υπάρχουσα υπολειμματική αξία του, να κατανέμεται με μια συστηματική βάση στη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

## 15. Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

- το ποσό των ζημιών απομείωσης της αξίας που καταχωρήθηκαν στα Αποτελέσματα Χρήσης.
- το ποσό των ανάστροφων ζημιών
- το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν απευθείας στην Καθαρή Θέση.
- το ποσό των ανάστροφων ζημιών που καταχωρήθηκαν απευθείας στην Καθαρή Θέση.
- μια επιχείρηση που εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 14 πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο πληροφόρησης:
  - το ποσό των ζημιών απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων που καταχωρήθηκε στα αποτελέσματα χρήσης και στην καθαρή θέση.
  - Το ποσό των ανάστροφων ζημιών που καταχωρήθηκε στα αποτελέσματα χρήσης και στην καθαρή θέση.
- αν οι ζημίες απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων είναι σημαντικές πρέπει να γνωστοποιούνται:
  - τα γεγονότα και οι συνθήκες που οδήγησαν στην καταχώρηση ή την αναστροφή της ζημίας
  - το ποσό της ζημίας που καταχωρήθηκε ή αναστράφηκε.
- για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:
  - μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών
  - το ποσό της ζημίας που καταχωρήθηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και κατά τομέα.
  - Αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξακρίβωση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει, περιγραφή του τρέχοντος και προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους της μεταβολής.
- αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή τιμή πώλησης ή η αξία χρήσης του.

## 16. Έναρξη ισχύος

Το Πρότυπο 36 τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιουλίου 1999.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 36 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Από τη σύγκριση των διατάξεων του Ε.Γ.Α.Σ. και του ν. 2190/1920 περί απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με τα οριζόμενα από το Δ.Λ.Π. 36, προκύπτουν τα εξής:

α.- Τόσο η ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, για τη διαπίστωση τυχόν ζημίας από τη μείωση της αξίας τους.

β.- Ως ανακτήσιμη αξία, κατά τις κείμενες στη χώρα μας διατάξεις, πρέπει να θεωρήσουμε μόνο την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ αγνοείται παντελώς η αξία χρήσης που υπολογίζεται με βάση τις αναμενόμενες από το περιουσιακό στοιχείο ταμιακές ροές.

Και επειδή δεν υπάρχει οργανωμένη αγορά για τα περισσότερα περιουσιακά στοιχεία για να είναι διαθέσιμη η αγοραία αξία, η απομείωση των περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίζεται μόνο στις κραυγαλέες περιπτώσεις σημαντικών απαξιώσεων κυρίως ενσώματων πάγιων στοιχείων.

γ.- κατά το Ε.Γ.Α.Σ, η μείωση της αξίας ενός ενσώματου παγίου αντιμετωπίζεται πάντοτε ως έκτακτη ζημία της χρήσης στην οποία διενεργείται η σχετική πρόβλεψη, αφού δεν υπάρχει στην καθαρή θέση λογ/σμός «διαφοράς αναπροσαρμογής».

Η αναστροφή της ζημίας απομείωσης, επίσης, το ποσό της οποίας, κατά το Ε.Γ.Α.Σ. εμφανίζεται στην πίστωση του λογ/σμού 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», γίνεται με χρέωση του λογ/σμού 84 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», δηλ. γίνεται πάντοτε με πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

δ- συμπερασματικά σημειώνουμε ότι απαιτείται εναρμόνιση των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας προς τις λεπτομερείς ρυθμίσεις του προτύπου 36, τόσο ως προς την εκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας των περιουσιακών στοιχείων όσο και ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση της ζημίας απομείωσης της αξίας αυτών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 37

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37

### ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

(Δεν υπάρχει για αυτό το Πρότυπο Διαρμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Η εξασφάλιση της εφαρμογής ορθών κριτηρίων και βάσεων αποτίμησης, προκειμένου να καταχωρηθεί και εκτιμηθεί μια πρόβλεψη, μια ενδεχόμενη υποχρέωση ή απαίτηση, είναι από τους βασικούς στόχους του Δ.Λ.Π. 37.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις κατηγορίες των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, εκτός από αυτές που προέρχονται από:

- Χρηματοπιστωτικά μέσα, που αποτιμώνται σε πραγματικές αξίες,
- Εκτελεστές συμβάσεις (εξαιρουμένων των επαχθών συμβάσεων),
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
- Προβλέψεις για αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων και
- Απαιτήσεις ενός άλλου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.

Το Πρότυπο επίσης δεν καλύπτει τις επισφαλείς απαιτήσεις. Σε περίπτωση που κάποιο άλλο Πρότυπο ασχολείται με ένα ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης απαίτησης ή υποχρέωσης η επιχείρηση εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο και όχι το Δ.Λ.Π. 37.

## 2. Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

**Πρόβλεψη:** είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού,

**Υποχρέωση:** είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη,

**Γεγονός που δεσμεύει:** είναι το ένα γεγονός που δημιουργεί μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης,

⇒ **Νόμιμη δέσμευση:** είναι η δέσμευση που προέρχεται από:

- Ένα συμβόλαιο
- Νομοθεσία
- Άλλη λειτουργία νόμου.

⇒ **Τεκμαιρόμενη δέσμευση:** είναι η δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου:

- Μέσω ενός καθιερωμένου τύπου πρακτικής του παρελθόντος, δημοσιευμένων αρχών ή μιας επαρκώς καθορισμένης τρέχουσας δήλωσης, η επιχείρηση έχει δείξει σε τρίτους ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες και
- Συνεπώς, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία στην πλευρά αυτών των τρίτων, ότι θα ανταποκριθεί σε αυτές τις ευθύνες.

**Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:**

- Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή

- Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος αλλά δεν καταχωρείται γιατί:
  - Δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα χρειαστεί για να διακανονισθεί η δέσμευση,
  - Το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

**Ενδεχόμενη απαίτηση:** είναι μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από τη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης.

**Επαχθής σύμβαση:** είναι η σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή.

**Αναδιάρθρωση:** είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διεύθυνση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- Το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από την επιχείρηση, ή
- Τον τρόπο με τον οποίο η επιχειρηματική αυτή δραστηριότητα καθοδηγείται.

### 3. Προβλέψεις

#### 3.1 Έννοια των προβλέψεων και διάκρισή τους από άλλες υποχρεώσεις

Όπως έχει προαναφερθεί, πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, δηλαδή δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη της υποχρέωσης που είναι βέβαιη κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Η αβεβαιότητα υπάρχει είτε ως προς τον χρόνο επέλευσης του ζημιωγόνου γεγονότος είτε ως προς το ύψος του ποσού, που θα καταβάλλει η επιχείρηση για την εξόφληση της υποχρέωσης.

Οι προβλέψεις διακρίνονται από τις άλλες υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως π.χ. από τις υποχρεώσεις προς προμηθευτές, πιστωτές καθώς και τα δουλεμένα έξοδα (πληρωτέα που εμφανίζονται στους μεταβατικούς λογαριασμούς), γιατί στις προβλέψεις υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το χρόνο εξόφλησης ή ως προς το ποσό καταβολής για το διακανονισμό τους. Αντίθετα:

- Οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές και λοιπούς πληρωτέους εμπορικούς λογαριασμούς (γραμμάτια-επιταγές πληρωτέες) είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών που έχουν παραδοθεί ή υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τους προμηθευτές.

- Δουλεμένα έξοδα είναι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβάνοντας ποσά οφειλόμενα σε εργαζόμενους (για παράδειγμα, ποσά που αφορούν επίδομα αδειας). Τα δουλεμένα έξοδα συχνά απεικονίζονται ως μέρος των πληρωτέων εμπορικών και άλλων λογαριασμών, ενώ οι προβλέψεις απεικονίζονται ξεχωριστά.

Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων, πρέπει να σημειωθεί ότι γενικά οι προβλέψεις είναι «ενδεχόμενες», γιατί είναι αβέβαιες ως προς το χρόνο ή ως προς το ποσό. Στο μεν Πρότυπο όμως ο όρος «ενδεχόμενος» χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και απαιτήσεις που δεν καταχωρούνται στα βιβλία, γιατί η ύπαρξη τους θα επιβεβαιωθεί μόνο από την



πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης. Επομένως, το Πρότυπο προβαίνει στη διάκριση μεταξύ προβλέψεων που καταχωρούνται στα βιβλία ως υποχρεώσεις και ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν καταχωρούνται στα βιβλία.

### 3-2 Καταχώρηση των προβλέψεων στα βιβλία

Για τη διενέργεια μιας πρόβλεψης, δηλαδή για την καταχώρησή της στα βιβλία, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η επιχείρηση να έχει μια παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.

Για να καταχωρηθεί μια πρόβλεψη στα βιβλία θα πρέπει κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού να είναι σαφές ότι ένα γεγονός που συνέβη στο παρελθόν έχει γεννήσει μια δέσμευση της επιχείρησης που οδηγεί σε μία υποχρέωσή της. Με τον όρο παρούσα δέσμευση, δηλαδή εννοείται η ύπαρξη δέσμευσης της επιχείρησης να εκπληρώσει μια υποχρέωση κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Επίσης, ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση καλείται δεσμευόν γεγονός. Ένα γεγονός για να χαρακτηριστεί δεσμευόν θα πρέπει η επιχείρηση να μην έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από τον διακανονισμό της εν λόγω δέσμευσης.

- Να είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.

Για να έχει η επιχείρηση υποχρέωση καταχώρησης μιας πρόβλεψης, δεν αρκεί μόνο να υφίσταται παρούσα δέσμευση, αλλά να υπάρχει επίσης η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, οι οποίοι πόροι να ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονισθεί αυτή η δέσμευση. Για το σκοπό του Προτύπου, μια εκροή πόρων θεωρείται πιθανή, αν είναι περισσότερο αληθοφανές να συμβεί από το να μη συμβεί, δηλαδή η πιθανότητα η εκροή πόρων να συμβεί είναι μεγαλύτερη από το να μη συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι υπάρχει παρούσα δέσμευση, η επιχείρηση γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη.

- Μια αξιόπιστη εκτίμηση να μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Οι εκτιμήσεις αποτελούν ένα ουσιαστικό μέρος της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υπονομεύουν την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι περισσότερο αβέβαιες απ' ότι τα περισσότερα άλλα στοιχεία του ισολογισμού. Η επιχείρηση είναι σε θέση να προσδιορίσει μια σειρά πιθανών συνεπειών και μπορεί να προβεί σε εκτίμηση μιας αξιόπιστης πρόβλεψης, προκειμένου να καταχωρηθεί στα βιβλία.

#### 4. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Η ενδεχόμενη υποχρέωση, όπως έχει ήδη προαναφερθεί είναι είτε μια πιθανή δέσμευση, είτε μια παρούσα, που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος. Η ενδεχόμενη υποχρέωση δεν καταχωρείται στα βιβλία ως μια υποχρέωση, αλλά απλώς γνωστοποιείται. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν γίνεται ούτε γνωστοποίηση της ενδεχόμενης υποχρέωσης, στην περίπτωση που η πιθανότητα εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη.

Όταν μια επιχείρηση είναι συνυπεύθυνη με άλλους στο ακέραιο για μια δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο η εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι πιθανή, εκτός, στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

Είναι πιθανό να προκύψουν ενδεχόμενες υποχρεώσεις κατά τρόπο που αρχικά δεν αναμενόταν. Συνεπώς, οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να εκτιμώνται συνεχώς προκειμένου να διαπιστώνεται αν έχει καταστεί πιθανή μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Αν καθίσταται πιθανόν ότι μια εκροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών θα απαιτηθεί για ένα στοιχείο που προηγούμενα θεωρείτο ως μια ενδεχόμενη υποχρέωση, επιβάλλεται πλέον η καταχώρηση νιας πρόβλεψης στη χρήση που επήλθε η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός, στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει).

#### 5. Ενδεχόμενες απαιτήσεις

Όπως προαναφέρθηκε ενδεχόμενη απαίτηση είναι μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση, ή τη μη πραγματοποίηση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης. Η ενδεχόμενη απαίτηση δεν πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία, αλλά πρέπει να γνωστοποιείται όταν είναι πιθανή μια εισροή στην επιχείρηση οικονομικών ωφελειών. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν συνήθως από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών ωφελειών στην επιχείρηση.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στα βιβλία, δεδομένου ότι μια τέτοια καταχώρηση μπορεί να καταλήξει σε καταχώρηση εσόδων τα οποία ποτέ να μην πραγματοποιηθούν. Επισημαίνεται στην περίπτωση που η πραγματοποίηση των εσόδων είναι βέβαιη, η απαίτηση δεν είναι ενδεχόμενη αλλά μια βέβαιη απαίτηση, η οποία πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις πρέπει να εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλίζεται ότι οι εξελίξεις απεικονίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν έχει καταστεί πραγματικά βέβαιο, ότι μια εισροή οικονομικών ωφελειών θα προκύψει, η απαίτηση και το σχετικό έσοδο καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως στη οποία συμβαίνει η μεταβολή. Αν μια εισροή οικονομικών ωφελειών έχει καταστεί πιθανή, τότε η επιχείρηση γνωστοποιεί την ενδεχόμενη απαίτηση.

## 6. Αποτίμηση των προβλέψεων

Κατά το Πρότυπο, η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης είναι το ποσό που η επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε για να διακανονήσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση αυτή σε ένα τρίτο μέρος κατά τον χρόνο αυτόν. Συχνά είναι αδύνατο ή απαγορευτικά δαπανηρό να διακανονισθεί ή να μεταβιβασθεί μια δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όμως η εκτίμηση του ποσού που η επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε, για να διακανονήσει ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση, δίνει την ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για το διακανονισμό της υφιστάμενης δέσμευσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της Διοίκησης της επιχείρησης συμπληρούμενες από την εμπειρία ομοίων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, εκθέσεις ανεξάρτητων εμπειρογνομόνων.

Αβεβαιότητες που συνδέονται με το ποσό που καταχωρείται ως μια πρόβλεψη σχετίζονται με διάφορες έννοιες ανάλογα με τις συνθήκες. Στις περιπτώσεις που η πρόβλεψη συνδέεται με μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται λαμβάνοντας υπόψη όλα τα πιθανά αποτελέσματα από τις συνδεδεμένες πιθανότητές τους. Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες, που λογικά περιβάλλουν πολλά γεγονότα, προδιαγράφουν μεταβλητότητα του αποτελέσματος. Έτσι, πρέπει να καταβάλλεται ιδιαίτερη προσοχή στην κρίση των συνθηκών αβεβαιότητας, ούτως ώστε να μην υπερεκτιμώνται έσοδα και περιουσιακά στοιχεία ή να υποτιμώνται έξοδα και υποχρεώσεις.

Ακόμα, το Πρότυπο αναφέρει ότι μελλοντικά γεγονότα μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην εκτίμηση των προβλέψεων. Ορίζεται ότι «μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μιας δέσμευσης πρέπει να επηρεάζουν το ποσό της πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι τα γεγονότα θα συμβούν».

Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεδεμένη με γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη. Αντίθετα, η επιχείρηση καταχωρεί κέρδη από αναμενόμενες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων κατά το χρόνο που ορίζεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που αναφέρεται στα σχετικά περιουσιακά στοιχεία.

Επίσης, σύμφωνα με το Πρότυπο όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από ένα άλλο μέρος, η αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν, και μόνο όταν, είναι πραγματικό βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονήσει την υποχρέωση. Η αποζημίωση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ιδιαίτερη απαίτηση. Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

Σε μερικές περιπτώσεις η επιχείρηση δεν θα είναι υπεύθυνη για την απαιτούμενη δαπάνη προς διακανονισμό της πρόβλεψης στην περίπτωση που ο τρίτος αδυνατεί να πληρώσει. Σ' αυτήν την περίπτωση η επιχείρηση σχηματίζει πρόβλεψη μόνο για το ποσό που είναι υπεύθυνη.

## 7. Επαχθείς συμβάσεις

Σύμφωνα με το Πρότυπο επαχθής σύμβαση είναι η σύμβαση της οποίας τα αναπόφευκτα έξοδα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από τη σύμβαση. Τα αναπόφευκτα έξοδα για την υπαναχώρηση από τη σύμβαση, προσαυξημένα με τις αποζημιώσεις ή τις ποινές που συνεπάγεται η υπαναχώρηση αυτή, συνιστούν το ελάχιστο καθαρό κόστος που απορρέει από τη σύμβαση και το οποίο κόστος, προφανώς, θα είναι μικρότερο από το κόστος εκπλήρωσης της σύμβασης.

Όλες οι συμβάσεις συνεπάγονται αμφότερα, δικαιώματα και δεσμεύσεις για κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη. Η δέσμευση (υποχρέωση) που προκαλείται από μια επαχθή σύμβαση πρέπει να καταχωρείται και να αποτιμάται ως μια πρόβλεψη. Όταν γεγονότα κάνουν μια σύμβαση επαχθή, η σύμβαση αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου και γεννάται μια υποχρέωση που πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία.

## 8. Αναδιάρθρωση της επιχείρησης

Με τον όρο αναδιάρθρωση το Πρότυπο ορίζει ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διεύθυνση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- Το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από την επιχείρηση, ή
- Τον τρόπο με τον οποίο η επιχειρηματική αυτή δραστηριότητα καθοδηγείται.

Μερικά σχετικά παραδείγματα είναι τα εξής:

- Πώληση ή τερματισμός ενός επιχειρηματικού κλάδου,
- Το κλείσιμο των επιχειρηματικών εγκαταστάσεων σε μια χώρα ή περιοχή ή επαναχωροθέτηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από μια χώρα ή περιοχή σε μια άλλη,
- Μεταβολές στη δομή της Διεύθυνσης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου Διεύθυνσης και
- Βασική αναδιοργάνωση που έχει μια ουσιώδη επίδραση στη φύση και στο κέντρο των εκμεταλλεύσεων της επιχείρησης.

Μια πρόβλεψη για τις δαπάνες αναδιάρθρωσης της επιχείρησης καταχωρείται μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις καταχώρησης των προβλέψεων που αναπτύσσονται στην παράγραφο 3.2.

Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση, οι οποίες:

- Αναγκαστικά προέρχονται από αναδιάρθρωση, και
- Δεν συνδέονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης. Αντίθετα, μια αναδιάρθρωση δεν περιλαμβάνει τέτοιες δαπάνες, όπως:
  - Επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης του απασχολούμενου προσωπικού,
  - Έρευνας αγοράς, ή
  - Επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Οι δαπάνες αυτές αφορούν σε μελλοντική έκβαση της επιχείρησης και δε είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες δαπάνες καταχωρούνται πάνω στην ίδια βάση, ως αν προέκυπταν ανεξάρτητα από την αναδιάρθρωση.

Δεν περιλαμβάνονται στην πρόβλεψη αναγνωρίσιμες μελλοντικές λειτουργικές ζημίες μέχρι την ημερομηνία της αναδιάρθρωσης, εκτός αν αυτές αφορούν μια επαχθή σύμβαση. Ακόμα, όπως έχει ήδη αναφερθεί, κέρδη από αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση μιας πρόβλεψης αναδιάρθρωσης, ακόμη και αν η πώληση περιουσιακών στοιχείων παρίσταται ως μέρος της αναδιάρθρωσης.

## 9. Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως,
- Πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στη χρήση, συμπεριλαμβάνοντας αυξήσεις σε υπάρχουσες προβλέψεις,
- Ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της χρήσεως,
- Αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, και
- Την αύξηση κατά τη διάρκεια της χρήσεως στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από το πέρασμα του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Εκτός από τα παραπάνω η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί και τα ακόλουθα:

- Μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών ωφελειών,
- Μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχει να παρέχει ικανοποιητική πληροφόρηση, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις μεγαλύτερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα,
- Το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε απαίτησης που έχει καταχωρηθεί για αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.

Η επιχείρηση για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων πρέπει να γνωστοποιεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η πιθανότητα κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:

- Μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματός της,
- Μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής,
- Την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, όταν μια εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή, μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων απαιτήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όπου είναι εφικτό, μια εκτίμηση της οικονομικής επίδρασής τους.

## 10. Λογιστικός χειρισμός κατά την πρώτη εφαρμογή του Προτύπου (μεταβατικές διατάξεις)

Το αποτέλεσμα υιοθέτησης αυτού του Προτύπου, κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του (ή νωρίτερα), πρέπει να απεικονίζεται ως μια αναπροσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέο (retained earnings) για την χρήση για την οποία το Πρότυπο κατ' αρχήν υιοθετείται. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται, αλλά δεν υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέο για τις προηγούμενες χρήσεις που παρουσιάζονται και να επαναδιατυπώνουν συγκριτικές πληροφορίες. Αν οι συγκριτικές πληροφορίες δεν επαναδιατυπώνονται, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

## 11. Έναρξη ισχύος

Το Δ.Λ.Π. 37 τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιουλίου 1999.



## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 37 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το Ελληνικό δίκαιο και κατ' επέκταση ο ν. 2190/1920, με γνώμονα την αρχή της συντηρητικότητας, επιβάλλει στις επιχειρήσεις το λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημίες που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιορισθεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Το Ε.Γ.Α.Σ. αγνοεί παντελώς τα ακόλουθα θέματα:

- Τις επαχθείς συμβάσεις και την υποχρέωση της επιχείρησης να διενεργεί πρόβλεψη, στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι όροι που ορίζει το Πρότυπο,
- Την αναδιάρθρωση της επιχείρησης, που εφόσον συντρέχουν οι όροι που θέτει το Πρότυπο, πρέπει να διενεργείται πρόβλεψη,
- Τις ενδεχόμενες απαιτήσεις που, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τίθενται από το Πρότυπο, πρέπει να γνωστοποιούνται,
- Τη γνωστοποίηση πολλών και λεπτομερειακών στοιχείων που επιβάλλει το Πρότυπο.

Αποκλίσεις διαπιστώνονται και στην έννοια των προβλέψεων, η οποία έννοια κατά το Ε.Γ.Α.Σ. διαφέρει ριζικά από τον ορισμό που δίνει το Πρότυπο. Ειδικότερα, πάνω σε αυτό το ζήτημα πρέπει να σημειωθούν τα εξής:

- Το Ε.Γ.Α.Σ. δεν διαστέλλει την ενδεχόμενη υποχρέωση από την πρόβλεψη, θέμα βασικό αφού κατά το Πρότυπο ή μεν πρόβλεψη καταχωρείται ενώ η δε ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται.

Κατά το Ελληνικό δίκαιο, πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης αποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού.

Το παρόν Πρότυπο ορίζει την πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων. Επίσης, διαχωρίζει τις έννοιες της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης. Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι η πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα.

- Το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει ότι για την υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού πρέπει να γίνεται πρόβλεψη, ενώ το θέμα αυτό εκφεύγει των πλαισίων του Προτύπου 37 και εμπίπτει στα πλαίσια του Προτύπου 36 «Απομείωση αξίας».
- Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για:
  - Πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων,
  - Πιθανά μελλοντικά έξοδα.

Ο ελληνικός φορολογικός νόμος (άρθρο 31 ΚΦΕ) δεν αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των ανωτέρω προβλέψεων, παρά μόνο στο βαθμό που υπάρχει ρητή πρόβλεψη. Στο βαθμό αυτό στην πράξη οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωρίσιμων. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. θα μεταβάλλει αυτή τη φορολογική ρύθμιση και τη συνεπαγόμενη σήμερα πρακτική.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 38

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

### ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

(Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.



## 1. Σκοπός

Το Πρότυπο 38 έχει σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Το Πρότυπο ορίζει η επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται, ορισμένα κριτήρια, καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα στοιχεία αυτά.

## 2. Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Κατ' εξαίρεση δεν εφαρμόζεται για τα

- ✓ άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μια επιχείρηση για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων», αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος», μισθώσεις Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», από παροχές σε εργαζόμενους Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζόμενους», υπεραξία που προκύπτει από ενοποίησης επιχειρήσεων Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»).
- ✓ χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 "Χρηματοπιστωτικά μέσα : Γνωστοποίηση και παρουσίαση"
- ✓ μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση, ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων, και
- ✓ άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Παράλληλα για να αποφασίσουμε αν ένα περιουσιακό στοιχείο, στο οποίο ενσωματώνονται τόσο άυλα όσο και υλικά στοιχεία, πρέπει να ενταχθεί στις ενσώματες ακινητοποιήσεις (οπότε θα εφαρμοστεί το Δ.Λ.Π. 16) ή να ενταχθεί στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, οπότε θα εφαρμοστεί το σχολιαζόμενο Πρότυπο 38, πρέπει να εκτιμήσουμε πιο από τα δύο στοιχεία είναι το ουσιαστικότερο και να εντάξουμε το στοιχείο ανάλογα. Η ένταξη συνεπώς του στοιχείου σε μια από τις δύο κατηγορίες είναι θέμα κρίσης.

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική καταχώρηση, ένας μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το Δ.Λ.Π. 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Στην περίπτωση που ορισμένες δραστηριότητες ή συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα που μπορεί να χρειάζεται να αντιμετωπιστούν με ένα διαφορετικό τρόπο, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου 38,

### 3. Προσδιορισμός της έννοιας των όρων που χρησιμοποιεί το Πρότυπο

Οι επόμενοι όροι που χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο έχουν τις εξής έννοιες:

**Άυλο περιουσιακό στοιχείο** είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

**Περιουσιακό στοιχείο** είναι μια πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και από την οποία θα προκύψουν οικονομικά οφέλη.

**Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία** είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος.

**Έρευνα** είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης ή αντίληψης.

**Ανάπτυξη** είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή της χρήσης.

**Απόσβεση:** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

**Αποσβεστέο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι:

-είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,

-είτε ο αριθμός παραγωγής ή ομοίων μονάδων, που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην επιχείρηση.

**Κόστος:** είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που καταβάλλονται ή η πραγματική αξία της άλλης αντιπαροχής που δίδεται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο κτήσης ή παραγωγής του.

**Υπολειμματική αξία:** είναι το καθαρό ποσό το οποίο η επιχείρηση αναμένει να λάβει από ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την έκπτωση των αναμενόμενων δαπανών διάθεσης.

**Πραγματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου:** είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση και τη θέληση τους, κάτω από κανονικές συνθήκες συναλλαγών.

**Ενεργός αγορά** είναι μια αγορά όταν τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή, τους αγοραστές και πωλητές μπορεί να τους βρίσκει κανείς οποτεδήποτε, και οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

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

**Λογιστική αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού.

## 4. Προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ως άυλο

### 4.1 Αναγνωρισιμότητα

Πρώτη βασική προϋπόθεση για χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι να είναι **αναγνωρίσιμο**. Αναγνωρίσιμο θεωρείται το στοιχείο που η επιχείρηση μπορεί να εκμισθώσει, πωλήσει, ανταλλάξει ή να διανείμει τα αναμενόμενα από αυτό μελλοντικά οφέλη, χωρίς όμως τη διάθεση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα με το άυλο στοιχείο για την απόκτηση εσόδων. Η δυνατότητα διαχωρισμού δεν είναι μια αναγκαία προϋπόθεση για αναγνωρισιμότητα, αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με κάποιο άλλο τρόπο.

### 4.2 Έλεγχος του άυλου στοιχείου

Η επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και επίσης να μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα της επιχείρησης να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα της επιχείρησης που προστατεύονται δικαστικώς. Εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχθεί ο έλεγχος. Όμως, η δικαστική προστασία ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για να κριθεί ότι υφίσταται έλεγχος, αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη της με κάποιο άλλο τρόπο.

### 4.3 Προσπόριση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών

Τρίτη προϋπόθεση, για να χαρακτηριστεί ένα αναγνωρίσιμο άυλο στοιχείο και να διασταλεί από τα στοιχεία που συνιστούν υπεραξία, είναι η επιχείρηση να προβλέπεται ότι θα προσπορίζεται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο στοιχείο. Τέτοια οφέλη μπορεί να είναι έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας στην παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τις μελλοντικές δαπάνες παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

## 5. Καταχώρηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, όταν:

- α) Το στοιχείο χαρακτηρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο
- β) Το στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησης

γ) Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Ειδικότερα σε ό,τι αφορά την εκτίμηση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που προβλέπεται να απορρέουν από το άυλο στοιχείο, το Πρότυπο ορίζει ότι:

Η επιχείρηση οφείλει να χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες παραδοχές, που εκφράζουν την ορθή εκτίμηση της Διεύθυνσης της επιχείρησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών, που θα υπάρχουν στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Η κρίση της Διεύθυνσης της επιχείρησης πρέπει να βασίζεται στις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης, δίνοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

### 5.1 Μεμονωμένη απόκτηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου

Όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μεμονωμένα, το κόστος κτήσης του προσδιορίζεται συνήθως αξιόπιστα, κυρίως όταν η ανταπαροχή συνίσταται σε μετρητά ή άλλα νομισματικά στοιχεία.

Στο κόστος αγοράς του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται κάθε εισαγωγικός δασμός και κάθε μη επιστρεπτέος φόρος αγοράς, καθώς και η άμεσα αποδοτέα δαπάνη για προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται. Η άμεσα αποδοτέα δαπάνη περιλαμβάνει, π.χ. επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες. Κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση τιμής εκπίπτει για τον προσδιορισμό του κόστους.

Όταν η καταβολή του τιμήματος αγοράς του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν αυτή κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 23 "Κόστος Δανεισμού".

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή αυτού με μετοχές έκδοσης της επιχείρησης, το κόστος του περιουσιακού στοιχείου είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται, η οποία είναι ίση με την πραγματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

### 5.2 Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω ενοποίησης (συγχώνευσης) επιχειρήσεων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται με μια ενοποίηση (συγχώνευση) επιχειρήσεων, καταχωρείται στην πραγματική του αξία κατά την ημερομηνία της ενοποίησης (συγχώνευσης).

Κριτική θεώρηση απαιτείται για να προσδιοριστεί αν η προαναφερόμενη πραγματική αξία του στοιχείου είναι αξιόπιστη, προκειμένου το στοιχείο να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα βιβλία.

### 5.3 Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μέσω κρατικής επιχορήγησης

Στην περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται από δωρεά μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, όπως π.χ. δικαιώματα προσγείωσης σε αε-

ροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής, τότε τόσο το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και η επιχορήγηση καταχωρούνται στην ίδια αξία. Η αξία αυτή, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20, μπορεί, κατ' επιλογή της επιχείρησης, να είναι:

- είτε η **πραγματική αξία** του στοιχείου κατά την απόκτηση του,
- είτε μια **τεκμαρτή αξία** προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου μέχρις ότου είναι έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

#### 5.4 Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων

##### 5.4.1 Με ανταλλαγή ανόμοιου περιουσιακού στοιχείου

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα ανόμοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου αποτιμάται στην **πραγματική αξία του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου**, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου, αναπροσαρμοσμένη κατά το οποιοδήποτε ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων, που μεταβιβάστηκε, (βλ. Πρότυπο 16 § 21). Συνεπώς, κανένα αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) δεν πραγματοποιείται.

##### 5.4.2 Με ανταλλαγή όμοιου περιουσιακού στοιχείου

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή όμοιου περιουσιακού στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο τομέα της επιχειρήσεως και όμοια πραγματική αξία. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί επίσης να πωληθεί με ανταλλαγή για ένα συμμετοχικό δικαίωμα σε ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο. Και στις δύο περιπτώσεις, δεδομένου ότι η διαδικασία πραγματοποίησης κερδών δεν έχει ολοκληρωθεί, κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται κατά τη συναλλαγή. Αντ' αυτού, το κόστος του νέου στοιχείου είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που παραδόθηκε.

## 6. Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

### 6.1 Έννοια της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας

Οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν συχνά δαπάνες με σκοπό να αυξήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη τους, οι οποίες όμως δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο να πληροί τα κριτήρια που επιβάλλει το Πρότυπο για την καταχώρηση του στα βιβλία της επιχείρησης. Οι δαπάνες αυτές περιγράφονται συχνά ως δαπάνες συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία, όπως είναι λ.χ. οι δαπάνες εκπαίδευσης και εξειδίκευσης του προσωπικού της επιχείρησης.

## 6.2 Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν καταχωρείται στα βιβλία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο

Οι εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο κυρίως διότι ελλείπει η προϋπόθεση του ελέγχου του στοιχείου που απαιτεί το Πρότυπο και, συνεπώς, οι σχετικές δαπάνες βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Ομοίως, η διαφορά της αγοραίας αξίας της επιχείρησης και της λογιστικής αξίας της αναγνωρίσιμης περιουσίας της, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, δεν θεωρείται ότι συνιστά αξία άυλων περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό τον έλεγχο της επιχείρησης και συνεπώς η διαφορά αυτή δεν καταχωρείται στα βιβλία, της επιχείρησης, εκτός από την περίπτωση της ενοποίησης (συγχώνευσης) της με άλλη επιχείρηση.

## 7. Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

### 7.1 Δυσκολίες στην εκτίμηση κατά πόσο το εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία

Μερικές φορές είναι δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης. Είναι συχνά δύσκολο:

να διαπιστώνεται αν, και σε ποιο χρονικό σημείο, υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας της επιχείρησης ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της.

Η επιχείρηση, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για καταχώρηση, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε :

- μια φάση έρευνας, και
- μια φάση ανάπτυξης.

Μολονότι η έννοια των όρων «έρευνα» και «ανάπτυξη» επαρκώς καθορίζονται από το Πρότυπο, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μια ευρύτερη έννοια στα πλαίσια αυτού του Προτύπου.

### 7.2 Φάση έρευνας

#### 7.2.1 Έννοια της έρευνας

Έρευνα είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων.
- Η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων

έρευνας ή άλλων γνώσεων.

- Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες, και
- Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

7.2.2 Οι δαπάνες ερευνών πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα όταν πραγματοποιούνται

Το Πρότυπο δέχεται την άποψη ότι, στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

### 7.3 Φάση ανάπτυξης

#### 7.3.1 Έννοια της ανάπτυξης

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης. Παραδείγματα δραστηριοτήτων αναπτύξεως είναι:

- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προπαραγωγής ή προχρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων
- Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία.
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, που δεν είναι μιας κλίμακας οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή, και
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

7.3.2 Το στοιχείο που προέρχεται από τη φάση ανάπτυξης πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο

Στη φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος, η επιχείρηση μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη από ό,τι η φάση έρευνας.

Το Πρότυπο θέτει όμως σοβαρές προϋποθέσεις για την καταχώρηση ενός στοιχείου της φάσης ανάπτυξης ως άυλου περιουσιακού στοιχείου. Έτσι, ορίζει ότι:

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) πρέπει να καταχωρείται όταν, και μόνον όταν, η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει σφραγιστικά τα ακόλουθα :

(α) Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση

- (β) Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει.
- (γ) Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- (δ) Πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Εκτός των άλλων, η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- (ε) Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο, και
- (στ) Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης του.

## 8. Δαπάνες για άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερες της απόκτησης των στοιχείων αυτών

Οι μεταγενέστερες δαπάνες, που απαιτούνται για να διατηρούν το περιουσιακό στοιχείο στο αρχικώς εκτιμηθέν πρότυπο της απόδοσης του, καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως ως έξοδα συντήρησης.

Το Πρότυπο ορίζει ότι «μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά του ή την ολοκλήρωση του πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, εκτός εάν :

- (α) πιθανολογείται ότι αυτά τα έξοδα θα καταστήσουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη επιπλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου της απόδοσης του, και
- (β) αυτά τα έξοδα μπορεί να αποτιμώνται και να αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα.

Αν αυτοί οι όροι πληρούνται, οι μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να προστίθενται στο κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου».

Σημειώνεται πάντως ότι η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί, αν μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να ενισχύουν την αξία ή να διατηρούν τα οικονομικά οφέλη που θα εισρέουν στην επιχείρηση από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

## 9. Αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης

### 9.1 Βασική μέθοδος

Καθένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης, αποτιμάται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις του και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσής του.



## 9.2 Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

### 9.2.1 Αποτίμηση του άυλου στοιχείου στην πραγματική του αξία

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική του αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μειωμένη κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος δεν επιτρέπει:

- την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακά στοιχεία, ή
- την αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος τους.

### 9.2.2 Εκτίμηση της πραγματικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Το Πρότυπο ορίζει ότι «για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με το Πρότυπο, η πραγματική αξία πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά».

Σπάνια όμως υπάρχει, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μια ενεργός αγορά που να συγκεντρώνει τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά, χωρίς εντούτοις και να αποκλείεται, όπως π.χ. συμβαίνει στις ελεύθερα μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, τις αλιευτικές άδειες ή σε ποσόστωσης παραγωγής.

Επισημαίνεται ότι μια ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό.

### 9.2.3 Κανόνες που διέπουν την αναπροσαρμογή της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων

#### 9.2.3.1 Συχνότητα των αναπροσαρμογών

Το Πρότυπο ορίζει ότι «αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού».

Επισημαίνεται ότι η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των πραγματικών αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανακτιμώνται. Αν η πραγματική αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική του αξία, είναι αναγκαία μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Η πραγματική αξία μερικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να υπόκεινται σε ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις, δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία που παρουσιάζουν ασήμαντες διακυμάνσεις της πραγματικής τους αξίας.

## 10. Απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων

### 10.1 Περίοδος απόσβεσης

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, ενώ αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ορθώς εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του.

Κατά μαχητή εκδοχή η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

### 10.2 Ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου - Μέγιστη διάρκεια, κατ' αρχήν, τα είκοσι έτη

Ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- α) είτε η χρονική περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,
- β) είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή ομοίων μονάδων που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην επιχείρηση.

Πολλοί παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μεταξύ των οποίων:

- ❖ την προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε επαρκώς να διευθύνεται από μια άλλη διευθυντική ομάδα της επιχείρησης.
- ❖ τυπικούς κύκλους της παραγωγικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου και τη δημόσια πληροφόρηση εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ομοίων τύπων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με ένα όμοιο τρόπο.
- ❖ τεχνική, τεχνολογική ή άλλων τύπων απαξίωση.
- ❖ τη σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και τις μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.
- ❖ αναμενόμενες πράξεις από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές.
- ❖ το επίπεδο των δαπανών συντήρησης, που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο, και την ικανότητα και πρόθεση της εταιρίας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο.
- ❖ την περίοδο ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νόμιμα ή όμοια όρια στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως π.χ. ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων, και
- ❖ αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

### 10.3 Υπό ποιες προϋποθέσεις η ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται για περίοδο μεγαλύτερη των είκοσι ετών

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη, αλλά είναι πάντοτε ορισμένη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μιας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα είναι μια καθορισμένη περίοδος μεγαλύτερη από είκοσι χρόνια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή γενικά δεν υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια αντικρούεται και η επιχείρηση :

- αποσβένει το άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του.
- εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να διαπιστώνει κάθε ζημία απομείωσης και
- γνωστοποιεί τους λόγους που η εκδοχή είναι μαχητή και τους παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της Ω.Δ.Ζ.

### 10.4 Υπολειμματική αξία

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό το οποίο η επιχείρηση αναμένει να λάβει από ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του μετά την έκπτωση των αναμενόμενων δαπανών διάθεσης.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ως μηδενική εκτός των περιπτώσεων που:

- υπάρχει μία δέσμευση από ένα τρίτο μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή
- υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:
  - ✓ υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά, και
  - ✓ πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου

Όπως είναι ευνόητο, μια υπολειμματική αξία μεγαλύτερη του μηδενός φανερώνει ότι η επιχείρηση έχει την πρόθεση να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

Επισημαίνεται ότι:

- Αν υιοθετείται η βασική μέθοδος εκτίμησης της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων (δηλ. εκτίμηση στο κόστος κτήσης) η υπολειμματική αξία υπολογίζεται με τη χρησιμοποίηση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου, για την πώληση ενός όμοιου περιουσιακού στοιχείου, που έχει φθάσει στο τέλος της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του και έχει χρησιμοποιηθεί κάτω από συνθήκες όμοιες με αυτές, στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί. Η υπολειμματική αξία δεν αυξάνεται μεταγενεστέρως λόγω μεταβολών στις τιμές
- Αν υιοθετείται η εναλλακτική μέθοδος εκτίμησης της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, (δηλ. εκτίμηση στην πραγματική αξία του στοιχείου), μια νέα εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου γίνεται κάθε φορά που γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας του, με τη χρησιμοποίηση των τιμών που επικρατούν κατά το χρόνο κάθε αναπροσαρμογής.

## 10.5 Μέθοδος απόσβεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Το Πρότυπο ορίζει ότι:

• Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντανακλά το πρόγραμμα σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση θα αναλύσει τα οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

• Αν το προαναφερόμενο πρόγραμμα δεν μπορεί να καταρτιστεί αξιόπιστα, πρέπει να χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος.

Το Πρότυπο θεωρεί ότι από τη μεγάλη ποικιλία των μεθόδων αποσβέσεων οι ακόλουθες μέθοδοι οδηγούν σε κατανομή του αποσβεστέου ποσού με συστηματική βάση στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου:

- Η σταθερή μέθοδος

- Η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

- Η μέθοδος μονάδας παραγωγής

- Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται βασιζόμενη στο προσδοκώμενο πρόγραμμα ανάλωσης των οικονομικών ωφελημάτων και εφαρμόζεται σταθερά από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα ανάλωσης των οικονομικών ωφελημάτων, που προέρχονται από αυτό το περιουσιακό στοιχείο

## 11. Ανακτησιμότητα της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου - Ζημίες απομείωσης της αξίας του

11.1 Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση σύμφωνα με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 36

Τα άυλα, όπως και τα ενσώματα, περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση και η επιχείρηση υποχρεούται και γι' αυτά να εφαρμόζει το Πρότυπο 36, που ορίζει με ποιο τρόπο η επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε καταχωρεί ή αναστρέφει τη ζημία απομείωσης.

Το παρόν Πρότυπο 38 επιβάλλει «το ανακτήσιμο ποσό να προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 και οι ζημίες απομείωσης να καταχωρούνται σύμφωνα με όσα ορίζει το Πρότυπο αυτό.

11.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να εκτιμάται ετησίως

11.2.1 Άυλα στοιχεία που δεν είναι ακόμη έτοιμα για χρήση

Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που να καλύπτουν το κόστος του, υπόκειται συνήθως σε μεγάλη αβεβαιότητα, μέχρις ότου το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση. Συνεπώς, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

### 11.2.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη της 20ετίας

Μερικές φορές είναι δύσκολο να διαπιστωθεί αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απομειώνεται, γιατί, μεταξύ άλλων, δεν υπάρχει οποιαδήποτε προφανής απόδειξη απαξίωσης. Αυτή η δυσκολία προκύπτει ειδικότερα στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν μια μακρά ωφέλιμη ζωή. Συνεπώς, το Πρότυπο απαιτεί, τουλάχιστον, ένα ετήσιο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού του άυλου περιουσιακού στοιχείου, αν η ωφέλιμη ζωή του υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση.

Η αξίωση για μια ετήσια εξέταση απομείωσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζεται οποτεδήποτε η τρέχουσα συνολική εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από τότε που κατέστη διαθέσιμο για χρήση. Συνεπώς, αν η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου είχε εκτιμηθεί να είναι μικρότερη από είκοσι χρόνια κατά την αρχική καταχώρηση, αλλά η ωφέλιμη ζωή επεκτείνεται με μεταγενέστερες δαπάνες για να υπερβεί τα είκοσι χρόνια από τότε που το περιουσιακό στοιχείο κατέστη διαθέσιμο για χρήση, η επιχείρηση πραγματοποιεί ετησίως μια έρευνα για τυχόν απομείωση της αξίας του και προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο.

## 12. Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται (να απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά την πώληση, ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίηση και την επακολουθούσα πώληση του.

Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από την απόσυρση ή διάθεση του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωρείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο, το κόστος του αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι ίσο με τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που εκποιήθηκε και δεν προκύπτει κανένα κέρδος ή ζημία.

## 13. Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων και με το διαχωρισμό σε εσωτερικώς δημιουργούμενα και άλλα, πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι ωφέλιμες ζωές τους ή οι συντελεστές απόσβεσης,
- Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιούνται,
- Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση,
- Η θέση στα αποτελέσματα χρήσης που περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις,
- Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως που δείχνει:
  - Προσθήκες
  - Αποσύρσεις
  - Αυξήσεις και αναπροσαρμογές

- Ζημίες απομείωσης της αξίας των στοιχείων αυτών
- Ζημίες που αναστράφηκαν
- Αποσβέσεις χρήσεων
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων μονάδων εξωτερικού
- Άλλες μεταβολές στη χρήση

- Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται σε περισσότερα από 20 έτη,
- Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους
- Το ποσό των δεσμεύσεων για την αγορά άυλων στοιχείων.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν από κρατική επιχορήγηση και αρχικά καταχωρήθηκαν στην πραγματική αξία, γνωστοποιούνται:

- Η πραγματική αξία που αρχικά καταχωρήθηκε,
- Η λογιστική αξία τους
- Αν απεικονίζονται σύμφωνα με τη βασική ή την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο γνωστοποιούνται κατά κατηγορία:

- Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής,
- Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων,
- Η λογιστική αξία των στοιχείων σύμφωνα με τη βασική μέθοδο του κόστους,
- Το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως.

Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν το ποσό των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που καταχωρήθηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

#### 14. Έναρξη ισχύος του Προτύπου

Το Δ.Λ.Π. 38 τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιουλίου 1999.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 38 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν τη δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20) και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης. Αντίθετα το άρθρο 31 παρ.1 (ιβ) Κ.Φ.Ε. και (ια) προβλέπει την φορολογική αναγνώριση της έκπτωσης των σχετικών δαπανών κατά τη χρήση κατά την οποία αυτές προκύπτουν. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν θα αναγνωρίζεται και φορολογικά η έκπτωση της προβλεπόμενης από τα Δ.Λ.Π. ετήσιας απόσβεσης των σχετικών εξόδων.

Το άρθρο 31 παρ.1 (ιβ) Κ.Φ.Ε. αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα και μέσα σε μία πενταετία. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν θα αναγνωρίζεται φορολογικά η φορολογική έκπτωση της προβλεπόμενης από τα Δ.Λ.Π. απόσβεσης εξόδων πρώτης εγκατάστασης μέχρι και σε 20 χρόνια.

Τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν τη δυνατότητα (έστω υπό προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Αντίθετα, ο Κ.Β.Σ. και Ο Κ.Φ.Ε. δεν περιέχουν διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση άυλων αγαθών. Τίθεται λοιπόν για μία ακόμη φορά ζήτημα προσδιορισμού της αξίας αποτίμησης του παγίου για φορολογικούς σκοπούς, το οποίο επηρεάζει:

- τον καθορισμό των φορολογικά αναγνωριζομένων αποσβέσεων, όπου προβλέπονται
- το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού(δηλ. συνυπολογισμού στα φορολογητέα εισοδήματα ή όχι) των κερδών ή ζημιών που τυχόν θα προκύψουν από την αποτίμηση.
- Τον προσδιορισμό και περαιτέρω φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημιάς από τυχόν μεταγενέστερη πώληση του παγίου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 39

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39

### ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

(Δεν υπάρχει για αυτό το Πρότυπο Διερμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

---



## 1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι η καθιέρωση αρχών για την καταχώρηση την αποτίμηση και την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα, στις οικονομικές καταστάσεις.

Εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα. Δεν εμπίπτουν όμως στο πεδίο εφαρμογής του τα παρακάτω:

- Δικαιώματα συμμετοχής σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των Προτύπων 27, 28 και 31 αντίστοιχα.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17.
- Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών από προγράμματα παροχών προς τους εργαζόμενους για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 19.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ο, τα καθορίζονται στην παρ. 3 του Δ.Λ.Π. 32.
- Συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την εξεταζόμενη επιχείρηση συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης, δικαιωμάτων αγοράς μετοχών και άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων που ταξινομούνται στα ίδια κεφάλαια.
- Συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης συμπεριλαμβανομένων πιστωτικών εντολών οι οποίες υποχρεώνουν σε πληρωμή, όταν ο χρεώστης αδυνατεί να εξοφλήσει το χρέος του.
- Σύμβαση για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Συμβάσεις που απαιτούν πληρωμή που βασίζεται σε κλιματολογικές γεωγραφικές ή άλλες μεταβλητές.

## 2. Κατηγορίες Χρηματοοικονομικών Στοιχείων

### 2.1.1 Κατηγορίες

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες:

2.1.1.1 Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία, δημιουργούνται από την επιχείρηση, παρέχοντας σε έναν χρεώστη, χρήματα, εμπορεύματα ή υπηρεσίες. Παραδείγματα τέτοιων χρηματοοικονομικών στοιχείων είναι, οι απαιτήσεις από τους πελάτες, οι απαιτήσεις από δάνεια στο προσωπικό, δάνεια Τραπεζών προς τους πελάτες τους κ.λ.π.

2.1.1.2 Κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία έχουν καθορισμένες ή προσδιοριστέες πληρωμές και λήξη και για να καταχωρηθούν στην κατηγορία αυτή, η επιχείρηση πρέπει να έχει την πρόθεση αλλά και την ικανότητα να τα κρατήσει ως τη λήξη τους. Στην κατηγορία αυτή βεβαίως, δεν μπορούν να περιληφθούν δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.

### Σχολιασμός της πρόθεσης

Μια επιχείρηση δεν έχει την πρόθεση να κρατήσει μέχρι τη λήξη μία επένδυση σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με καθορισμένη λήξη, αν οποιαδήποτε από τις παρακάτω προϋποθέσεις πληρούνται:

- Έχει την πρόθεση να το κρατήσει για απροσδιόριστο χρόνο.
- Η επιχείρηση είναι ανά πάσα στιγμή έτοιμη (παρακολουθεί) να πωλήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, σε περιπτώσεις μεταβολών της αγοράς, όπως μεταβολές επιτοκίων, ανάγκες ρευστότητας κ.λ.π.
- Ο εκδότης του μέσου έχει το δικαίωμα να το διακανονίσει σε ποσό κάτω από το αναπόσβεστο κόστος του.

Παραδείγματα τέτοιων πωλήσεων (πριν από τη λήξη), τα οποία δεν δηλώνουν θετική εξ αρχής πρόθεση της εταιρείας να πωλήσει πριν την λήξη τους τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είναι:

- Ουσιαστικός περιορισμός στην πιστοληπτική αξιοπιστία του εκδότη. Μεταβολές στο φορολογικό νόμο οι οποίες μειώνουν σημαντικά ή απαλείφουν το καθεστώς των φορολογικών απαλλαγών και κατά συνέπεια θίγουν τον κάτοχο του χρηματοοικονομικού στοιχείου. Αυτό δεν ισχύει σε περιπτώσεις αναθεώρησης, (όχι σημαντικής) των φορολογικών συντελεστών επί των εισοδημάτων από τόκους.
- Καταστατικές, ή Κανονιστικές διατάξεις που τροποποιούν το μέγιστο επίπεδο τέτοιων επενδύσεων και επιφέρουν μεταβολές στις κεφαλαιακές προϋποθέσεις της επιχείρησης και κατά συνέπεια την εξαναγκάζουν σε διαθέσεις τέτοιων χρηματοοικονομικών στοιχείων.
- Μία ουσιώδης αύξηση στους κινδύνους των επενδύσεων αυτών οι οποίες κρατούνται ως τη λήξη τους, για να ρυθμίζουν τον κίνδυνο του κεφαλαίου.
- Μία ουσιώδης αύξηση στις κεφαλαιακές προϋποθέσεις του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, επιβαλλόμενη από Κανονισμό και η οποία εξαναγκάζει την επιχείρηση στην πώληση επενδύσεων που κρατούνται μέχρι την λήξη.

### Σχολιασμός της ικανότητας

Μια επιχείρηση δεν έχει αποδεδειγμένη ικανότητα να κρατήσει μέχρι τη λήξη μια επένδυση σε ένα Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με καθορισμένη λήξη, αν συντρέχει κάποια από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

- Δεν έχει τους διαθέσιμους χρηματοοικονομικούς πόρους να συνεχίσει να χρηματοδοτεί την επένδυση μέχρι τη λήξη.
- Υπόκειται σε μια υπάρχουσα νομική ή άλλο είδους δέσμευση, που θα ματαίωνε την πρόθεση της να κρατήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη λήξη. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στις κρατούμενες μέχρι την λήξη τους επενδύσεις, εφόσον δεν συντρέχουν κάποιες από τις παραπάνω προϋποθέσεις είναι, οι ομολογίες άλλων εταιρειών, τα κρατικά ομόλογα κ.λ.π.

#### 2.1.1.3 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που αποκτούνται, με σκοπό το κέρδος από τις διακυμάνσεις στην τιμή τους. Ανεξάρτητα γιατί χρησιμοποιήθηκε ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο, θεωρείται ως κατεχόμενο

για εμπορικούς σκοπούς εάν είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου για το οποίο υπάρχει απόδειξη ότι κατέχεται για βραχυχρόνια λήψη κέρδους, όπως για παράδειγμα θεωρούνται τα παράγωγα και οι μετοχές που διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήριο.

Παραδείγματα παραγώγων, είναι τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα προθεσμιακά συμβόλαια, οι συμβάσεις ανταλλαγής και τα δικαιώματα προαίρεσης.

Για να θεωρηθεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ως παράγωγο πρέπει να συντρέχουν τα εξής:

- Η αξία του να μεταβάλλεται σε αντιστοιχία με τη μεταβολή προς ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή αξιόγραφου, τιμή εμπορεύματος συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων κ.λ.π.
- Να μην απαιτεί αρχική καθαρή επένδυση ή να απαιτεί ελάχιστη καθαρή επένδυση σχετικά με άλλους τύπους συμβολαίων που έχουν μία όμοια ανταπόκριση σε αλλαγές συνθηκών της αγοράς.
- Να διακανονίζεται σε μία μελλοντική ημερομηνία.

#### 2.1.1.4 Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται όλα τα Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να ενταχθούν σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες. Τέτοια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται όλοι οι συμμετοχικοί τίτλοι ανεξαρτήτως της μορφής της εταιρείας η οποία τους εξέδωσε, μετοχές, μερίδια κ.λ.π.

#### 2.1.2 Καταχώρηση

Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στον Ισολογισμό, μόνο όταν, αυτά γίνουν μέρος μιας σύμβασης κανονικής παράδοσης. Ως τέτοια σύμβαση θεωρείται μια σύμβαση, που απαιτεί παράδοση των περιουσιακών στοιχείων, στον τόπο της αγοράς μέσα σε ένα χρονικό πλαίσιο που είναι γενικώς καθιερωμένο από Κανονισμό ή Συμφωνία. Υπάρχουν δυο ημερομηνίες όσον αφορά την καταχώρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, η ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής, που είναι η ημερομηνία που η επιχείρηση δεσμεύεται π.χ. να αγοράσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο και η ημερομηνία διακανονισμού, που είναι η ημερομηνία που το χρηματοοικονομικό στοιχείο παραδίδεται στην επιχείρηση και καταχωρείται.

Συνέπεια της αρχής της καταχώρησης όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στον Ισολογισμό όταν αυτά γίνουν μέρος μιας σύμβασης κανονικής παράδοσης είναι, ότι τα συμβατικά δικαιώματα και οι υποχρεώσεις από παράγωγα καταχωρούνται στον Ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

#### 2.1.3 Μεταγενέστερη αποτίμηση

Εάν είναι μη καθορισμένης λήξεως πρέπει να αποτιμώνται στο κόστος. Όλα τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία καθορισμένης και μη καθορισμένης λήξεως, υπόκειντο σε εξέταση για απομείωση της αξίας τους σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμό.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι υπέστη απομείωση της αξίας του, αν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Ως ανακτήσιμο ποσό ενός χρηματοοικονομικού μέσου θεωρείται η αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών (εισροών), προ εξοφλούμενων με το πρωταρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου. Αν το δάνειο ή

η εισπρακτέα αξία έχει μεταβλητό επιτόκιο, το προεξοφλητικό επιτόκιο για την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού είναι το τρέχον πραγματικό επιτόκιο που προσδιορίζεται από τη σύμβαση. Σε περίπτωση που ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο υποστεί μείωση της αξίας του, τότε η λογιστική του αξία πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, είτε απ' ευθείας είτε μέσω της χρήσεως λογαριασμού προβλέψεως, η δε σχετική ζημία, πρέπει να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία προέκυψε.

#### 2.1.4 Επιδράσεις επί των Χρηματοοικονομικών μέσων από την επιλογή της ημερομηνίας καταχώρησης

Αν μια επιχείρηση καταχωρεί τις αγορές χρηματοοικονομικών στοιχείων, με την μέθοδο της ημερομηνίας διακανονισμού, τότε, κάθε μεταβολή στην πραγματική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων, μεταξύ της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού, απεικονίζεται μόνο για τα αποτιμώμενα στην πραγματική αξία περιουσιακά στοιχεία. Οι διαφορές αυτές καταχωρούνται είτε στα αποτελέσματα χρήσεως είτε στην καθαρή θέση, ανάλογα με την κατηγορία που εντάσσεται το μέσον και την μέθοδο που έχει επιλέξει η επιχείρηση, εφόσον εντάσσεται στην κατηγορία των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων.

#### 2.1.5 Διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Μια επιχείρηση, πρέπει να διαγράψει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ή μια αναλογία αυτού, μόνο όταν παύει να έχει δικαιώματα από το μέσον αυτό. Η παύση των δικαιωμάτων επέρχεται, είτε με την εξάντληση αυτών και μετατροπή τους σε οφέλη, είτε στην περίπτωση που αυτά λήξουν, είτε στην περίπτωση εγκατάλειψής τους από την επιχείρηση.

Κατά την διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του προϊόντος που λήφθηκε ή είναι εισπρακτέο από ένα συμβαλλόμενο μέρος, καθώς και κάθε προηγούμενης αναπροσαρμογής, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται σε μία άλλη επιχείρηση και η μεταβίβαση δεν πληρεί τους όρους της διαγραφής, τότε η μεταβιβάζουσα λογιστικοποιεί την συναλλαγή ως ένα εξασφαλισμένο δανεισμό.

#### 2.2 Ενσωματωμένα παράγωγα

Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα παράγωγο που είναι συνθετικό στοιχείο ενός συνδυασμένου χρηματοοικονομικού στοιχείου, το οποίο περιέχει και το παράγωγο και το κύριο συμβόλαιο.

Συνέπεια του συνδυασμού αυτού είναι, ότι μερικές από τις ταμιακές ροές του συνδυασμένου μέσου κυμαίνονται κατά ένα όμοιο τρόπο προς ένα ανεξάρτητο παράγωγο. Το ενσωματωμένο παράγωγο μπορεί να τροποποιεί κάποιες άλλες ή όλες τις ταμιακές ροές που απορρέουν από το κύριο συμβόλαιο και οι οποίες βασίζονται σε ένα μεταβλητό υποκείμενο όπως επιτόκιο, τιμή μετοχής, τιμή εμπορεύματος, τιμή συναλλάγματος δείκτης τιμών επιτοκίων και λοιπά μεταβλητά υποκείμενα.

Ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο και να λογιστικοποιείται ως ένα παράγωγο, όταν πληρούνται οι εξής όροι:

-τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παράγωγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου.

-ένα ξεχωριστό χρηματοοικονομικό στοιχείο, με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό του παραγώγου, και

-το συνδυασμένο χρηματοοικονομικό στοιχείο δεν αποτιμάται στην πραγματική αξία με τις μεταβολές που απεικονίζονται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά.

## 2.3 Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις

### 2.3.1 Κατηγορίες

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς

Στην κατηγορία αυτή, εντάσσονται οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν με το σκοπό δημιουργίας ενός κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή τους.

- Λοιπές υποχρεώσεις

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, όλες οι υποχρεώσεις πλην των ανωτέρω που δημιουργήθηκαν για εμπορικούς σκοπούς, όπως δάνεια τραπεζών, ομολογιακά δάνεια, συναλλαγματικές πληρωτέες κ.λ.π.

### 2.3.2 Καταχώρηση

Καταχωρούνται αρχικώς στο κόστος που είναι η πραγματική αξία της ληφθείσα αντιπαροχής μείον των εξόδων της συναλλαγής.

### 2.3.3 Αποτίμηση

- Κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς

Αποτιμώνται στην πραγματική αξία, πλην των περιπτώσεων, παράγωγων υποχρεώσεων που συνδέονται με παράδοση και διακανονίζονται με παράδοση ενός συμμετοχικού τίτλου, που δεν είναι εισηγμένος στο χρηματιστήριο και κατά συνέπεια η πραγματική του αξία δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Τα παράγωγα αυτά αποτιμώνται στο κόστος.

Το κέρδος ή η ζημιά από την επανεκτίμηση σε πραγματικές αξίες, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, πλην της περίπτωσης των ενσωματωμένων παραγώγων και αυτών που προσδιορίστηκαν ως στοιχεία αντισταθμίσεως.

- Λοιπές υποχρεώσεις

Αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος. Για τις υποχρεώσεις αυτές, κέρδη ή ζημιές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως μέσω της διαδικασίας αποσβέσεως.

### 2.3.4 Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Μια επιχείρηση, πρέπει να διαγράφει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση από τον Ισολογισμό, μόνο όταν εξοφλείται.

Αυτό συμβαίνει, όταν ο οφειλέτης πληρώνει τον πιστωτή με μετρητά ή άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία, αγαθά ή υπηρεσίες ή όταν ο οφειλέτης νόμιμα απαλλάσσεται είτε με διαδικασία του νόμου είτε από τον πιστωτή. Η διαγραφή μιας υποχρέωσης ενδεχομένως να σημαίνει ότι η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει μία νέα υποχρέωση.

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας υποχρέωσης ή τμήματος αυτού που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα άλλο μέρος, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

### 3. Αντιστάθμιση

Αντιστάθμιση για λογιστικούς σκοπούς είναι ο προσδιορισμός ενός ή περισσότερων μέσων αντιστάθμισης, ούτως ώστε η μεταβολή τους σε πραγματική αξία να είναι ένα συμψηφισμός, εν όλω ή εν μέρει, προς τη μεταβολή σε πραγματική αξία, ή ταμιακές ροές ενός αντισταθμισμένου στοιχείου. Δηλαδή ως αντιστάθμιση θα μπορούσε να οριστεί, η απόκτηση δύο αντίθετων θέσεων, κατά τρόπο που οι πιθανές ζημιές από τη μια θέση να αντισταθμίζονται ολικά ή μερικά από τα κέρδη της άλλης. Έτσι, στην αντιστάθμιση υπάρχουν δύο μέρη, το αντισταθμισμένο και το αντισταθμίζον στοιχείο.

#### 3.1 Αντισταθμίζοντα στοιχεία

Αντισταθμίζον στοιχείο, για σκοπούς αντιστάθμισης λογιστικής είναι ένα προσδιορισμένο παράγωγο του οποίου πραγματική αξία ή ταμιακές ροές αναμένεται να συμψηφίσουν μεταβολές στην πραγματική αξία ή στις ταμιακές ροές ενός καθορισμένου αντισταθμισμένου στοιχείου.

Δεν θεωρείται αντισταθμίζον στοιχείο αν και είναι παράγωγο, η πώληση δικαιώματος προαίρεσης, επειδή ενδέχεται οι ζημιές από το παράγωγο αυτό, να είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη του αντισταθμισμένου μέσου.

Επενδύσεις κρατούμενες μέχρι την λήξη οι οποίες απεικονίζονται στο αναπόσβεστο κόστος, μπορεί να είναι αποτελεσματικά μέσα αντιστάθμισης, μόνο για κινδύνους από μεταβολές σε ισοτιμίες ξένων νομισμάτων.

#### 3.2 Αντισταθμισμένα στοιχεία

Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση, βέβαιη δέσμευση ή προβλεπόμενη μελλοντική συναλλαγή που:

- εκθέτει την επιχείρηση σε κίνδυνο μεταβολών σε πραγματική αξία ή μεταβολών σε μελλοντικές ταμιακές ροές
- για σκοπούς αντισταθμικής λογιστικής προσδιορίζεται σαν να είναι αντισταθμισμένο.

Ένα αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι καταχωρημένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια ακαταχώρητη βέβαιη δέσμευση ή μια προβλεπόμενη μελλοντική συναλλαγή.

#### 3.3 Αντισταθμική Λογιστική

Από πλευράς λογιστικής αντιμετώπισης, υπάρχουν τρεις τύποι αντιστάθμισης:

- πραγματικής αξίας που είναι μια αντιστάθμιση του ανοίγματος σε μεταβολές στην πραγματική αξία ενός καταχωρημένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή ενός καθορισμένου μέρους αυτών, η οποία αποδίδεται σε ένα ειδικό κίνδυνο και η οποία θα επηρεάσει καταχωρημένο καθαρό εισόδημα.

Περιλαμβάνει τα εξής:

- το κέρδος ή η ζημιά από αποτίμηση του αντισταθμίζοντος χρηματοπιστωτικού μέσου στην πραγματική αξία, πρέπει να καταχωρείται άμεσα στα αποτελέσματα χρήσεως.

-τα κέρδος ή η ζημιά στο αντισταθμισμένο στοιχείο, που αποδίδεται στον κίνδυνο που αντισταθμίστηκε, αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου και καταχωρείται άμεσα στα αποτελέσματα χρήσεως

• ταμιακής ροής που είναι μια αντιστάθμιση του ανοίγματος στην μεταβλητότητα σε ταμιακές ροές. Περιλαμβάνει:

-η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας στο αντισταθμίζον Χρηματοπιστωτικό μέσο, που είναι ενεργός (αποτελεσματική), καταχωρείται κατευθείαν στην καθαρή θέση μέσω της κατάστασης μεταβολών της καθαρής θέσης.

-η ανενεργός αντιστάθμιση, αν το αντισταθμίζον μέσο είναι παράγωγο, καταχωρείται αμέσως στα αποτελέσματα χρήσεως. Αν το αντισταθμίζον μέσο δεν είναι παράγωγο μπορεί είτε να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, είτε να καταχωρείται απευθείας στην καθαρή θέση μέχρι να πουληθεί ή να εισπραχθεί ή να διατεθεί, οπότε το σωρευμένο στην καθαρή θέση κέρδος ή ζημιά, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

• Καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή επιχείρηση, που είναι μια υποχρέωση στο ίδιο νόμισμα, στο οποίο παρακολουθείται η αλλοδαπή επένδυση

Η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας στο αντισταθμίζον χρηματοπιστωτικό μέσο που καθορίζεται ως ενεργός (αποτελεσματική) αντιστάθμιση, καταχωρείται κατευθείαν στην καθαρή θέση μέσω της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων κεφαλαίων.

#### 4. Γνωστοποιήσεις

Πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

• αν ένα κέρδος ή ζημιά από επαναποτίμηση διαθεσίμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων σε πραγματική αξία έχει καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια με ανάλυση:

-του ποσού που ήταν ήδη καταχωρημένο στην καθαρή θέση κατά την διάρκεια της χρήσεως,

-του ποσού που απαλείφθηκε από την καθαρή θέση και απεικονίστηκε στο κέρδος ή ζημιά της χρήσης.

• Αν η παραδοχή ότι η πραγματική αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα για όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα για πώληση ή κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς έχει υπερκερασθεί και συνεπώς η επιχείρηση τα αποτιμά στο αναπόσβεστο κόστος.

• Ουσιώδη ποσά εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών που προέρχονται από αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων και υποχρεώσεων.

• Δικαιώματα μετατροπής που ασκήθηκαν, καθώς και συμφωνίες επαναφοράς της χρήσεως γνωστοποιούνται ξεχωριστά με επιπλέον γνωστοποίηση απομεινόντων τέτοιων δικαιωμάτων, από προηγούμενες χρήσεις.

• Οι λόγοι επαναταξινόμησης περιουσιακών στοιχείων που πλέον θα παρακολουθούνται στο αναπόσβεστο κόστος.

• Η φύση και το ποσό των ζημιών μείωσης της αξίας ή αναστροφής μείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

#### 5. Εναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π 39 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 39 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

### 1. Αποτίμηση των χορηγήσεων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 39, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε υποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση στα αποτελέσματα ή, υπό προϋποθέσεις κατευθείαν στην καθαρή θέση.

Στο άρθρο 280 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ., 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.

### 2. Χρεόγραφα

Το Κ.Λ.Σ.Τ. έχει προβλέψει δύο ειδών λογαριασμούς που διαχωρίζουν τα χρεόγραφα σε δύο κατηγορίες:

- συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διαρκούς κατοχής
- συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης.

Το Δ.Λ.Π διαχωρίζει τα χρεόγραφα στις εξής κατηγορίες:

- εμπορικό χαρτοφυλάκιο: για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους.
- διακρατηθέντα έως την λήξη: όλα τα χρεόγραφα από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκειά τους.
- δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την τράπεζα.
- διαθέσιμα προς πώληση: όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λουπές κατηγορίες.

Οι κανόνες αποτίμησης των χρεογράφων, σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Δ.Λ.Π, μπορεί να δημιουργούν τόσο θετικές όσο και αρνητικές διαφορές από την αποτίμηση.

Το άρθρο 28 παραγρ.5 του Κ.Β.Σ. προβλέπει αποτίμηση στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας.

Με βάση το Δ.Λ.Π, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση.

Με βάση όμως τις ελληνικές λογιστικές αρχές, το άρθρο 38 παραγρ.3 του Κ.Φ.Ε., ορίζει ότι η ζημία 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.

### 3. Παράγωγα

Το Δ.Λ.Π ορίζει πως τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Σύμφωνα λοιπόν με το πρότυπο, τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και εμφανίζονται στον Ισολογισμό. Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς σκοπούς, τότε η διαφορά από την αποτίμησή τους στην τρέχουσα αξία, καταχωρείται στα αποτελέσματα. Στην ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει διάταξη σχετική που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτιμήσιμων παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40

---

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40

### ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

(Δεν υπάρχει για αυτό το Πρότυπο Διαρμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---

## 1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Στο πρότυπο 40 καθορίζεται η λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και οι σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση. Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την καταχώρηση, αποτίμηση και γνωστοποίησης της επένδυσης σε ακίνητα. Παράλληλα πραγματεύεται την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

## 2. Ορισμοί

**Επένδυση σε ακίνητα:** είναι ακίνητα που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τους δύο λόγους.

**Ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη:** είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

**Πραγματική αξία:** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

**Κόστος:** είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η πραγματική αξία άλλης αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή της κατασκευής του.

**Λογιστική αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό.

## 3. Οι επενδύσεις σε ακίνητα

### 3.1 Έννοια των επενδύσεων σε ακίνητα

Μια επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές κυρίως ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την επιχείρηση. Το γνώρισμα αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη.

Η παραγωγή, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών δημιουργεί ταμιακές ροές που είναι αποδοτέες όχι μόνο στα ακίνητα, αλλά επίσης και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή ή στη διαδικασία της παροχής. Το Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις" εφαρμόζεται στα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη, ενώ το σχολιαζόμενο Δ.Λ.Π. 40 εφαρμόζεται στα ακίνητα επένδυσης.

Σύμφωνα με το Πρότυπο ακίνητα που χαρακτηρίζονται επενδύσεις σε ακίνητα και συνεπώς για αυτά εφαρμόζεται το σχολιαζόμενο πρότυπο είναι:

- Έδαφος κατεχόμενο για μακρόχρονη κεφαλαιακή ενίσχυση μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

- Έδαφος κατεχόμενο για τρέχουσα απροσδιόριστη μελλοντική χρήση. Αν η επιχείρηση δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει το έδαφος είτε ως ακίνητο χρησιμοποιούμενο από τον ιδιοκτήτη είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, το έδαφος θεωρείται ότι κατέχεται για κεφαλαιακή ενίσχυση.

- Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις (ή που κατέχεται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μια ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις, και

- Ένα κτίριο που είναι κενό, αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με βάση ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

Ακόμα είναι δυνατό ένα ακίνητο, κατά ένα μέρος να κατέχεται για να αποφέρει ενοίκια ή για κεφαλαιακή ενίσχυση και κατά ένα άλλο μέρος να ιδιοχρησιμοποιείται, δηλαδή να χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Σε μια τέτοια περίπτωση, αν οι δύο αναλογίες του ακινήτου είναι δυνατό να πωληθούν χωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση) η επιχείρηση λογιστικοποιεί τις αναλογίες αυτές ξεχωριστά. Αν οι αναλογίες του ακινήτου δεν είναι δυνατό να πωληθούν ξεχωριστά, ολόκληρο το ακίνητο χαρακτηρίζεται ως επένδυση, μόνο αν ιδιοχρησιμοποιείται ένα ασήμαντο μέρος του ακινήτου, δηλαδή μόνο αν χρησιμοποιείται στην παραγωγή, στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς, ένα ασήμαντο μέρος του ακινήτου.

Δεν είναι σπάνια η περίπτωση που η ιδιοκτήτρια του ακινήτου επιχείρηση (ή η κατέχουσα το ακίνητο με leasing) παρέχει στους χρήστες του ακινήτου και βοηθητικές υπηρεσίες φύλαξης. Το ακίνητο αυτό χαρακτηρίζεται ως επένδυση αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχεπικά ασήμαντο μέρος της διαχείρισης ολόκληρου του ακινήτου. Για παράδειγμα, όταν ο ιδιοκτήτης κτιρίων γραφείων παρέχει και υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές που το χρησιμοποιούν. Το ακίνητο όμως πρέπει να χαρακτηριστεί ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, αν οι υπηρεσίες συνιστούν ουσιαστικό στοιχείο της όλης διαχείρισης του. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες που προσφέρει στους πελάτες του ένα ξενοδοχείο συνιστούν ένα ουσιαστικό στοιχείο της συνολικής διαχείρισης του. Το ξενοδοχείο, συνεπώς, πρέπει να χαρακτηριστεί ως ιδιοχρησιμοποιούμενο και όχι ως επένδυση.

Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί πότε βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μια ιδιοκτησία να μην έχει τα χαρακτηριστικά της επένδυσης. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ξενοδοχείου μερικές φορές μεταφέρει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους, σύμφωνα με ένα συμβόλαιο διαχείρισης. Οι όροι ενός τέτοιου συμβολαίου ποικίλουν ευρέως. Από μια άποψη, η θέση του ιδιοκτήτη μπορεί, ουσιαστικά, να είναι αυτή του παθητικού επενδυτή. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης μπορεί απλά να εκχωρήσει ορισμένες καθημερινές λειτουργίες, αλλά να είναι ουσιαστικά εκτεθειμένος στη μεταβολή των ταμιακών ροών που δημιουργούνται από τις εκμεταλλεύσεις του ξενοδοχείου.

Πέραν αυτών είναι δυνατό, μια εταιρία να έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο, το οποίο εκμισθώνει μητρική ή άλλη εταιρία του ομίλου, η οποία το ιδιοχρησιμοποιεί. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνονται και οι δύο εταιρίες, το ακίνητο δεν χαρακτηρίζεται ως επένδυση, γιατί στα πλαίσια του ομίλου το ακίνητο ιδιοχρησιμοποιείται. Από άποψη όμως της μεμονωμένης ιδιοκτήτριας επιχείρησης, το ακίνητο συνιστά επένδυση και ως επένδυση εμφανίζεται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις αυτής.

## 4. Καταχώρηση - Αρχική αποτίμηση ακινήτου επένδυσης

### 4.1 Προϋποθέσεις για τη λογιστική καταχώρηση του ακινήτου επένδυσης

Για την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ενός ακινήτου επένδυσης πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

- να είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- το κόστος της επένδυσης να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Επισημαίνουμε ότι οι ίδιες δύο παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν για να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και ένα λειτουργικό ακίνητο και γενικότερα λειτουργικό πάγιο στοιχείο (Πρότυπο 16).

### 4.2 Αρχική καταχώρηση του ακινήτου επένδυσης

Το ακίνητο επένδυσης πρέπει να καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης του, όπως και το λειτουργικό (ιδιοχρησιμοποιούμενο) ακίνητο

Το κόστος μιας αγορασμένης επένδυσης σε ακίνητο συντίθεται από την αγοραία τιμή του ακινήτου και από κάθε άμεσα επιρρυπτόμενο έξοδο. Άμεσα επιρρυπτόμενα έξοδα περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης του ακινήτου και άλλα έξοδα συναλλαγής. Ισχύουν αναλογικά τα εφαρμοζόμενα για το κόστος των λειτουργικών ακινήτων, όπως στο Δ.Λ.Π 16.

Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητο είναι το κόστος της επένδυσης κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Μέχρι αυτή την ημερομηνία, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 "Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις". Κατ' αυτή την ημερομηνία, το ακίνητο καθίσταται επένδυση και εφαρμόζεται το σχολιαζόμενο Πρότυπο 40.

Επιπλέον το κόστος μιας επένδυσης σε ακίνητο δεν αυξάνεται με έξοδα εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία για να φέρουν το ακίνητο σε συνθήκες λειτουργίας), με αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση επιτύχει το προγραμματισμένο επίπεδο απασχόλησης ή με ανώμαλα κονδύλια άχρηστου υλικού, εργασίας ή άλλων πόρων που πραγματοποιούνται κατά την κατασκευή ή αξιοποίηση του ακινήτου.

Αν η εξόφληση μιας επένδυσης σε ακίνητο αναβάλλεται, το κόστος κτήσης του ακινήτου είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου ολόκληρης της περιόδου της πίστωσης.

## 5. Δαπάνες μεταγενέστερες του χρόνου κτήσης του ακινήτου επένδυσης

Οι δαπάνες αυτές διακρίνονται σε δαπάνες κεφαλαίου και δαπάνες εισοδήματος όπως ακριβώς ορίζονται και στο Δ.Λ.Π. 16, επίσης σε δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και δαπάνες συντήρησης και επισκευών. Κατά το πρότυπο δαπάνες μεταγενέστερες που αφορούν ένα ακίνητο επένδυσης που έχει ήδη καταχωρηθεί στα βιβλία πρέπει να προστίθεται στη λογιστική αξία της επένδυσης, όταν πιθανολογείται ότι

μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

## 6. Αποτίμηση των ακινήτων επένδυσης μετά την αρχική καταχώρηση

Το Πρότυπο επιβάλλει την χρησιμοποίηση δύο μεθόδων για την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα μετά την αρχική καταχώρηση, είτε την μέθοδο της πραγματικής αξίας είτε τη μέθοδο του κόστους.

### 6.1 Μέθοδος πραγματικής αξίας

Μια επιχείρηση που επιλέγει τη μέθοδο της πραγματικής αξίας μετά την αρχική καταχώρηση, πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την σε ακίνητα επένδυσή της στην πραγματική αξία, εκτός στην περίπτωση που μια επιχείρηση αποδεδειγμένα δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει την πραγματική αξία της επένδυσης σε συνεχή βάση. Τα κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από μία μεταβολή στην πραγματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης κατά την οποία προέκυψαν.

Για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας ισχύουν:

- η πραγματική αξία είναι συνήθως η αγοραία αξία των ακινήτων
- οι δαπάνες συναλλαγής που βαρύνουν μια πώληση ακινήτων δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας. Η αγοραία αυτή αξία πρέπει να προκύπτει από μέρη τα οποία είναι καλά πληροφορημένα για την αγορά και τις συνθήκες που επικρατούν σ' αυτήν ώστε να μην προκύπτουν ποσά σημαντικά διαφορετικά από αυτά που επιβάλλει η αγορά.
- Η καλύτερη απόδειξη της πραγματικής αξίας ενός ακινήτου παρέχεται από τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά για όμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση. Αν δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές στην αγορά για όμοιο προϊόν τότε η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη της παράγοντες από διαφορετικές πηγές όπως:
  - ✓ Τρέχουσες τιμές μιας ενεργούς αγοράς για διαφορετικό ακίνητο προσαρμοσμένες όμως ώστε να αντανακλούν τις διαφορές.
  - ✓ Πρόσφατες τιμές σε λιγότερο ενεργούς αγορές, με αναπροσαρμογές για να αντανακλούν τις μεταβολές στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές.
  - ✓ Προϋπολογισμούς που βασίζονται σε προεξοφλητικές ταμιακές ροές οι οποίοι αντλούν στοιχεία από τρέχοντα ενοίκια για όμοια ακίνητα στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και με επιτόκιο που αντανακλούν τις παραδοχές και αβεβαιότητες της τρέχουσας αγοράς κατά τον χρόνο της προεξόφλησης

### 6.2 Μέθοδος κόστους

Μια επιχείρηση που επιλέγει την μέθοδο του κόστους μετά την αρχική καταχώρηση, πρέπει να αποτιμά έτσι όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αυτή – όπως περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» - δηλαδή στο κόστος μείον σωρευμένες αποσβέσεις μείον τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας αυτών.

## 7. Διάθεση ακινήτων επένδυσης

Μία επένδυση σε ακίνητα πρέπει να διαγράφεται (από τον Ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μόνιμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Η διάθεση μιας επένδυσης μπορεί να γίνεται με πώληση ή με προσχώρηση σε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση της επένδυσης πρέπει να προσδιορίζονται ως διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Η αντιπαροχή που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα καταχωρείται αρχικώς στην πραγματική αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μια επένδυση αναβάλλεται, η αντιπαροχή που λήφθηκε καταχωρείται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της αντιπαροχής και της ταμιακής ισοδύναμης αξίας καταχωρείται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18, με βάση τον αναλογούντα χρόνο, που λαμβάνει υπόψη την πραγματική απόδοση πάνω στη ληφθείσα αντιπαροχή.

## 8. Έναρξη ισχύος

Το Πρότυπο 40 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2001.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 40 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τα πάγια στοιχεία, συνεπώς και τα ακίνητα, σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης) και ορίζει ότι μη λειτουργικά είναι τα πάγια στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής.

Επισημαίνεται όμως ότι ως «εκτός εκμετάλλευσης» το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρεί μόνο τα πάγια στοιχεία που δεν έχουν ακόμα τεθεί σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και προκειμένου για τα ακίνητα αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση. Επομένως τα εκμισθούμενα ακίνητα, τα οποία κατά το Δ.Λ.Π. 40 θεωρούνται ακίνητα επένδυσης, το Ε.Γ.Λ.Σ. τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

Η αρχική καταχώρηση των ακινήτων επένδυσης γίνεται κατά το Πρότυπο, όπως και των ιδιοχρησιμοποιούμενων, δηλαδή στο κόστος κτήσης αυτών, που με εξαίρεση «τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων (λογ/σμός 16.14) συμπίπτει με την αξία της αρχικής καταχώρησης που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Επίσης η μεταγενέστερη αποτίμηση, εφόσον γίνεται στην εναλλακτική μέθοδο που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 40 δηλ. στο κόστος κτήσης, δεν διαφέρει ουσιωδώς από τα οριζόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ., με εξαίρεση τις αποκλίσεις στο μεγάλο θέμα των αποσβέσεων.

Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, που γίνεται με τη βασική μέθοδο, δηλ. στην πραγματική τους αξία και η καταχώρηση της διαφοράς αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα της χρήσεως, εισάγει νέα στοιχεία στις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στη χώρα μας και γενικότερα συνιστά απόκλιση από τις αρχές που έχουν εδραιωθεί στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 41

---

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

### ΓΕΩΡΓΙΑ

(Δεν υπάρχει για το Πρότυπο αυτό Διερμηνεία σε ισχύ)

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

---



## 1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο 41 έχει σκοπό να προδιαγράψει την λογιστική αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν επιχειρήσεις με γεωργική δραστηριότητα.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή:

- για έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα, δηλαδή κατεχόμενη για οποιοδήποτε σκοπό γη.
- για άλλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα.
- για γεωργικά προϊόντα μετά τον χρόνο της συγκομιδής καθώς και για την μεταγενέστερη επεξεργασία τους.

## 2. Ορισμοί

**Γεωργική δραστηριότητα** είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

**Γεωργικό προϊόν** είναι το συλλεχθέν από την συγκομιδή προϊόν των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

**Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία** είναι τα ζώα ζώα ή φυτά.

**Βιολογικός μετασχηματισμός** είναι οι διαδικασίες ανάπτυξης, περιορισμού, παραγωγής και γεννήσεως που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

**Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων** είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζώων ή φυτών.

**Συγκομιδή** είναι η απόσπαση του προϊόντος από ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή τη λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει είτε σε περιουσιακές μεταβολές μέσω της ανάπτυξης, μείωσης ή γέννησης βιολογικών στοιχείων, είτε σε παραγωγή γεωργικού προϊόντος.

## 3. Καταχώρηση και αποτίμηση

Μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικό προϊόν μόνο όταν:

- η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότος του παρελθόντος.
- πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- η πραγματική αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους μείον τις δαπάνες που πραγματοποιούνται μέχρι την πώληση. Μόνο όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη πραγματική αξία αποτιμώνται στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και τις ζημίες απομείωσης της αξίας τους.

Τα γεωργικά προϊόντα αποτιμώνται κατά την στιγμή της συγκομιδής, στην πραγματική αξία μείον τις δαπάνες. Η αξία αυτή θα αποτελέσει και το κόστος. Οι δαπάνες μέχρι την πώληση μπορούν να περιλαμβάνουν προμήθειες στους μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε καταστατικά όργανα, σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων, όπως επίσης και φόρους ή δασμούς.

Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας μπορεί να γίνεται με ομαδοποιήσεις προϊόντων ή περιουσιακών στοιχείων. Η πλέον αξιόπιστη αποτίμηση της πραγματικής αξίας προκύπτει από μία ενεργό αγορά. Εάν υπάρχουν περισσότερες από της μίας ενεργοί αγορές, τότε η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη της την αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιήσει. Εάν δεν υπάρχουν ενεργοί αγορές, τότε η επιχείρηση χρησιμοποιεί διαθέσιμα στοιχεία, όπως οι τιμές από πρόσφατες συναλλαγές ή αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία αλλά με αναπροσαρμογή ώστε να αντανακλώνται οι διαφορές.

Από την αποτίμηση στην πραγματική αξία μείον τις δαπάνες, είτε κατά την αρχική καταχώρηση, είτε κατά την μεταγενέστερη αποτίμηση, θα προκύψουν κέρδη ή ζημιές. Τα κέρδη αυτά ή οι ζημιές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

#### 4. Κρατικές επιχορηγήσεις

Οι χωρίς όρους κρατικές επιχορηγήσεις για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο καταχωρούνται ως έσοδα μόνο όταν καθίστανται εισπράξιμες. Αν οι επιχορηγήσεις αυτές είναι με όρους που προβλέπουν, η επιχείρηση να μην ασχολείται σε συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, τότε αυτές καταχωρούνται στα έσοδα όταν οι όροι πληρούνται.

#### 5. Παρουσίαση και γνωστοποίηση

Μια επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει την λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της ιδιαίτερος στον πίνακα Ισολογισμού. Επίσης πρέπει να γνωστοποιεί:

- το συγκεντρωτικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσης από της αρχική καταχώρηση των βιολογικών στοιχείων, μέχρι την αποτίμηση και πώλησή τους.
- μια περιγραφή κάθε ομάδας περιουσιακών στοιχείων.
- την φύση των δραστηριοτήτων.
- τις μεθόδους και παραδοχές που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας κάθε ομάδας γεωργικού προϊόντος κατά την στιγμή της συγκομιδής και των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
- την πραγματική αξία μείον τις εκπιπτόμενες μέχρι την πώληση δαπάνες του γεωργικού προϊόντος.
- περιορισμούς στα δικαιώματα κυριότητας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
- τα ποσά των δεσμεύσεων για ανάπτυξη ή απόκτηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
- τις στρατηγικές διαχείρισης των κινδύνων που συνδέονται με την γεωργική δραστηριότητα.
- μια συμφωνία των μεταβολών στην λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της έναρξης και λήξεως της χρήσης.

Όταν η πραγματική αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

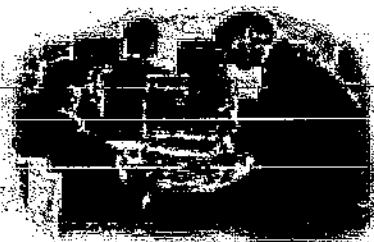
- η περιγραφή αυτών των στοιχείων.
- εξήγηση γιατί υπάρχει αδυναμία αποτίμησης της πραγματικής αξίας.
- η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε.
- η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου ή οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- η μικτή λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως.
- οι τυχόν ζημιές απομείωσης της αξίας αυτών των στοιχείων, οι αναστροφές απόσβεσης και οι αποσβέσεις.

## 6. Έναρξη Ισχύος

Το Δ.Λ.Π 41 εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003.

## ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 41 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Δίκαιο δεν υπάρχει καμία διάταξη που να καθορίζει κάτι σχετικό με την Γεωργία.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 42

---

### ΤΑ ΔΕΚΑ ΠΛΕΟΝ ΣΥΝΗΘΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

---

## Τα δέκα πλέον συνήθη σφάλματα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων σε κατά Δ.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, είναι αρκετά τα σημεία τα οποία πρέπει να αντιμετωπιστούν με ιδιαίτερη προσοχή, λόγω:

- της πολυπλοκότητας ορισμένων θεμάτων που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις,
- των επιλογών (νόμιμων ή αυθαίρετων) που είχαν κατά τα Ε.Λ.Π. οι εταιρείες, ως προς τον υπολογισμό (ή τον μη υπολογισμό, ενώ έπρεπε) ορισμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεών τους, με συνέπεια να μην εντοπίζονται εύκολα, σε κάθε περίπτωση, οι αριθμητικές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. για κάθε συγκρινόμενο μέγεθος, και
- της μικρής έως ανύπαρκτης εμπειρίας για αρκετά από τα στελέχη που καλούνται να βοηθήσουν στην κατάρτιση (και όχι μόνο σε επίπεδο μητρικών εταιρειών) ή να ελέγξουν (και όχι μόνο σε επίπεδο ορκωτών ελεγκτών) εργασίες που αφορούν τη μετατροπή από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π.

Παρακάτω θα αναφέρουμε τα πλέον συνήθη σφάλματα που γίνονται ή μπορεί να γίνουν. Ο «Δεκάλογος» των συνηθέστερων σφαλμάτων κατά τη μετατροπή παρουσιάζεται συνοπτικά σε μορφή πίνακα και στη συνέχεια ακολουθεί σχετική ανάλυση.

### Δεκάλογος σφαλμάτων προς αποφυγή

1	Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης εκδόσης των Δ.Λ.Π.
2	Εσφαλμένος υπολογισμός η/ και χειρισμός της «υπεραξίας»
3	Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων
4	Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων
5	Ασυμφωνία η πλασματική συμφωνία λογαριασμών «Αποτελέσματα εις νέον»
6	Εσφαλμένος υπολογισμός η και παρουσίαση των Δικαιωμάτων μειονηξίας
7	Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φορών
8	Σφάλματα κόστολογής
9	Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών
10	Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λπ.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου

Για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κάποιους συγκεκριμένους κλάδους, υπάρχουν και άλλα σημαντικά σημεία, που είναι πιθανοί χώροι διάπραξης σφαλμάτων. Ενδεικτικά αναφέρονται οι περιπτώσεις των εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης και των τεχνικών εταιρειών, όπου η καταχώριση εσόδων είναι ένα πολύ σημαντικό σημείο και ταυτόχρονα πιθανή περιοχή για διάπραξη σφαλμάτων.

## 1. Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.

Δεν χρειάζεται να γίνει ειδική αναφορά σε συγκεκριμένα Δ.Λ.Π. προκειμένου να γίνει κατανοητή η σπουδαιότητα της χρησιμοποίησης της πλέον επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π. και περαιτέρω οι κίνδυνοι και οι συνέπειες που υπάρχουν σε αντίθετη περίπτωση. Αρκεί μόνο να σημειωθεί ότι αρκετά από τα Δ.Λ.Π. που ισχύουν εξετάζονται από την αρμόδια Επιτροπή για αναθεώρηση.

## 2. Εσφαλμένος υπολογισμός ή/ και χειρισμός «υπεραξίας»

Ο υπολογισμός της υπεραξίας, δηλαδή της διαφοράς του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας συμμετοχής (όχι αναγκαστικά του 100% των μετοχών της εκδότριας εταιρείας) γίνεται με τη χρήση δύο βασικών παραμέτρων:

- του τιμήματος που συμφωνείται (και συνήθως καταβάλλεται μέσα στη χρήση), και
- της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, με βάση τα στοιχεία της εκδότριας κατά Δ.Λ.Π.

Η συνήθης δυσκολία και τα συχνότερα πιθανά σφάλματα αφορούν συνήθως το δεύτερο από τα ανωτέρω σημεία, δηλαδή τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας (η οποία πολλαπλασιαζόμενη επί το ποσοστό συμμετοχής της επενδύτριας εταιρείας επί αυτής, καταλήγει στη λογιστική αξία του κρινόμενου μεριδίου) κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, δεδομένου ότι στη λογιστική αξία πρέπει να περιλαμβάνεται:

- και το κατά Δ.Λ.Π. αποτέλεσμα της περιόδου που δεν έχει υπολογιστεί και δεν έχει μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια (όπου η εκτίμηση μπορεί να γίνει με αναλογικότητα μηνών, αν δεν υπάρχουν δεσμευτικοί παράγοντες - πρέπει όμως να υπολογίζεται η αναλογία όλων των μεγεθών που συνθέτουν το αποτέλεσμα, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις κ.λπ.)
- και η αναλογία των μερισμάτων πληρωτέων (αν υπάρχουν) που θα εισπραχθούν στη συνέχεια από το μέτοχο-αγοραστή.

## 3. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων

~~Εάν τα πάγια παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (στο ένα κατά Ε.Λ.Π. και στο άλλο κατά Δ.Λ.Π.) υπάρχει η διασφάλιση ότι υπολογίζονται σωστά οι αποσβέσεις κατά Δ.Λ.Π., αρκεί βέβαια να έχει καταχωρηθεί σωστά η αρχική αξία των παγίων και να έχει εκτιμηθεί βάσιμα και με προσοχή η ωφέλιμη ζωή τους.~~

Εάν όμως τα πάγια δεν παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων, τότε είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι διαφορές των αποσβέσεων μεταξύ: (α) των κατά Ε.Λ.Π. που έχουν καταχωρηθεί, και (β) των κατά Δ.Λ.Π. που έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί.

Επίσης, το αποτέλεσμα που προκύπτει κατά την πώληση ενός παγίου να υπολογίζεται επίσης κατά Δ.Λ.Π. και να είναι αυτό που καταχωρείται στα αποτελέσματα (και αυτό επίσης που απαλείφεται ως διεταιρικό αποτέλεσμα σε περίπτωση που η πώληση έγινε μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου).

Το σημαντικότερο ίσως από τα ενδεχόμενα σφάλματα προκύπτει αν για τον υπολογισμό των διαφορών απόσβεσης εφαρμοστεί ένας ενιαίος συντελεστής σε επίπεδο δευτεροβαθμίου ή τριτοβαθμίου λογαριασμού, δηλαδή γίνεται «χονδρικός υπολογισμός». Το ορθό θα είναι να υπολογιστούν οι διαφορές της απόσβεσης σε κάθε επιμέρους πάγιο. Σημειωτέον ότι οι «χονδρικοί» υπολογισμοί ενέχουν και άλλους κινδύνους, όπως, π.χ., τον μη συνυπολογισμό της (νόμιμης, για κάποιες χρήσεις) μη διενέργειας αποσβέσεων στα κατά Ε.Λ.Π. βιβλία.

#### 4. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων

Αν μια εταιρεία έχει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων, όπου οι αξίες κτήσης και οι τρέχουσες αξίες δημιουργούν διαφορές για κάθε επιμέρους τίτλο, τότε κατά Δ.Λ.Π. πρέπει να καταχωρεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθέσιμων προς πώληση και έστω ότι επιλέγει να καταχωρεί στα Ίδια Κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της.

Αν από παραδρομή ή από αδύναμο σύστημα παρακολούθησης των χαρτοφυλακίων, έστω ένας από τους τίτλους περιληφθεί σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο, τότε το αποτέλεσμα θα είναι να υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αφού η εταιρεία έτσι καταχωρεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθέσιμων προς πώληση και επιλέγει να καταχωρεί στα Ίδια Κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της.

#### 5. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον»

Είναι επιτακτική η ανάγκη της παρακολούθησης και συμφωνίας της σύνδεσης της κλειόμενης χρήσης με την προηγούμενη χρήση, στην περίπτωση που: (α) τηρούνται τα λογιστικά βιβλία με κάποιους κανόνες κατά τη διάρκεια της χρήσης ή της περιόδου, και (β) στο τέλος της χρήσης γίνονται κάποιες εξωλογιστικές προσαρμογές (άσχετα αν τηρείται ειδικό ημερολόγιο εγγραφών - το οποίο πρέπει να τηρείται ακόμη και αν δεν επιβάλλεται από τη νομοθεσία) προκειμένου να καταρτιστούν άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Σε αυτή την περίπτωση, δύο από τα βασικότερα σημεία στα οποία πρέπει να εστιάζεται η προσοχή του καταρτίζοντος και του ελέγχοντος τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- τα ίδια κεφάλαια ενάρξεως (κυρίως δε ο λογαριασμός «αποτελέσματα εις νέον» ενάρξεως), και
- η διασφάλιση ότι τα αποτελέσματα (ως επιμέρους τμήματα εσόδων ή εξόδων που καταχωρούνται σε διαφορετικές χρήσεις) αθροίζουν διαχρονικά στο σωστό σύνολο. Για παράδειγμα, μια αποσβεστέα αξία πρέπει να αποσβεστεί πλήρως ούτε λιγότερο ούτε περισσότερο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Δυστυχώς, η εμπειρία από την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά την ελληνική νομοθεσία (Ν. 2190/20), δεν ήταν η καλύτερη δυνατή σχετικά με το θέμα της παρακολούθησης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον». Ευτυχώς όμως (για τις χρηστές διοικήσεις των εταιρειών και οπωσδήποτε

και για τους ελεγκτές και τους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων) στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. προβλέπεται η κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, όπου θα δίνεται στον αναγνώστη και η απαιτούμενη επεξήγηση για την ισότητα.

Ως γενικός κανόνας πάντως, που πρέπει να τηρείται κατά τις εργασίες μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. είναι ο εξής:

Οι λογιστικές εγγραφές οποιασδήποτε χρήσης πρέπει να τεκμηριώνονται επαρκώς και να φυλάσσονται κατάλληλα ώστε και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές που θα είναι απαραίτητες για τη μετατροπή της επόμενης περιόδου ή χρήσης, να μπορούν να βασιστούν στις πρώτες, δεδομένου ότι πρέπει να υπάρχει απόλυτη συνέχεια και συμφωνία των κονδυλίων των Ιδίων Κεφαλαίων από χρήση σε χρήση.

## 6. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας

- Τα σημεία στα οποία πρέπει να επιδεικνύεται ιδιαίτερη προσοχή, σχετικά με τα Δικαιώματα Μειοψηφίας, είναι:
- το ποσοστό συμμετοχής, στις όχι πολύ σπάνιες περιπτώσεις που υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές, οπότε και χρειάζεται μαθηματική προσέγγιση στον υπολογισμό του, και
- η βάση υπολογισμού των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, που πρέπει να είναι τα κατά Δ.Λ.Π. μεγέθη και όχι τα κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχα μεγέθη (συγκεκριμένα τα μεν Δικαιώματα Μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής και τα Δικαιώματα Μειοψηφίας επί Αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. αποτελεσμάτων χρήσεως της θυγατρικής).

Σχετικά με την παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, τα Δ.Λ.Π. σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. απαιτούν την παρουσίασή τους έξω από τα ίδια κεφάλαια.

## 7. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων

Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων λαμβάνει υπόψη: (α) τις προσωρινές διαφορές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, σωρευτικά, μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών αποτελεσματικών μεγεθών, και (β) το συντελεστή υπολογισμού των φόρων.

Επίσης, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται ορθότατα στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Πολλές δε μεταβολές ή ρυθμίσεις της ισχύουσας νομοθεσίας μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά και τις προηγούμενες χρήσεις. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων:

- η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού του φόρου εισοδήματος (είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω) δεδομένου ότι, σε περίπτωση τέτοιων μεταβολών, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων κατά την προηγούμενη χρήση έγινε μάλλον με διαφορετικό συντελεστή από τον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων της κλειόμενης χρήσης, και
- η ενδεχόμενη ύπαρξη ρύθμισης περαίωσης ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, για τις οποίες κατά την προηγούμενη περίοδο είχε γίνει (έπρεπε τουλάχιστον



να είχε γίνει) υπολογισμός και καταχώριση σχετικής πρόβλεψης, χωρίς βέβαια να ληφθεί υπόψη η ρύθμιση - η οποία δεν είχε εκδοθεί ακόμη.

Σημειωτέον επίσης ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν είναι πάντοτε κονδύλι υποχρέωσης. Άρα πρέπει να δίνεται προσοχή ώστε ο κατά τα άλλα ορθός υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων να λογιστικοποιείται και να εμφανίζεται από τη σωστή πλευρά του ισολογισμού.

## 8. Σφάλματα κοστολόγησης

Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται και συνυπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης είναι:

- οι μεταβολές επί των αποσβέσεων, οι οποίες, αφού εντοπισθούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι καταρχήν υπολογισμένες κατά Ε.Λ.Π. αποσβέσεις κοστολογηθεί,
- οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, που πρέπει να προσυζητηθούν με το κόστος εκείνο που πρέπει να επιβαρύνει την κλειόμενη χρήση και αναφέρεται στη δημιουργία της πρόβλεψης για παροχές και αποζημιώσεις στο προσωπικό. Οι μεταβολές αυτές επί του κόστους του προσωπικού, αφού εντοπισθούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι λοιπές αμοιβές και έξοδα προσωπικού κοστολογηθεί.

Πέρα από τα δύο αυτά μεγέθη, πρέπει να εξεταστεί αν υπάρχουν και άλλες πράξεις που είναι διαφοροποιημένες μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. και επηρεάζουν τους κοστολογικούς υπολογισμούς. Ίσως: (α) μια πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων να πρέπει, εν όλω ή εν μέρει, να παρουσιαστεί στο λειτουργικό κόστος ή (β) ένα διεταιρικό αποτέλεσμα από συναλλαγή εντός ομίλου να επηρεάζει τα κοστολογικά στοιχεία, ενδεχομένως κατά το τμήμα που αναλογεί στο κέρδος της μειοψηφίας από τη διεταιρική πώληση κ.λπ.

## 9. Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών

Λόγω αφενός της σημαντικής δυσκολίας κάποιων εγγραφών μετατροπής και αφετέρου της σχετικά μικρής εμπειρίας στη χώρα μας σε μετατροπές από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. (σε επίπεδο κατάρτισης και, αντίστοιχα, και σε επίπεδο ελέγχου) είναι πιθανό να υπάρχει προβληματισμός για την τακτοποίηση «αγνώστων» ως προς το χειρισμό κονδυλίων και διαφορών, που είναι πιθανό αλλά οπωσδήποτε όχι σωστό να καταλήξουν σε λογαριασμούς, όπως «λοιπά έξοδα», «λοιποί χρεώστες», «πιστωτές διάφοροι» και βεβαίως και στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέον».

Μία από τις σημαντικότερες διασφαλίσεις στις εγγραφές μετατροπής αποτελεί η επίδειξη προσοχής στον κανόνα λογιστικοποίησης των απαραίτητων και μόνο κονδυλίων στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο». Σε κάθε εγγραφή μετατροπής, το κονδύλιο εκείνο που καταχωρείται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο» είναι εκείνο που αφορά τις προηγούμενες χρήσεις ή περιόδους (όπως, δηλαδή, προέκυπτε από τις αντίστοιχες εγγραφές της προηγούμενης χρήσης ή περιόδου, αν πρόκειται για μετατροπή επόμενη της πρώτης μετατροπής).

## 10. Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λπ.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου

Ο ενοποιημένος (και κατά Δ.Λ.Π.) ισολογισμός είναι στην ουσία η εμφάνιση όλων των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στις ενοποιούμενες εταιρείες, ως εάν αυτά ανήκαν όλα στη μητρική εταιρεία. Έτσι, δεν είναι δυνατό για παράδειγμα, τα πάγια μιας εταιρείας του ομίλου να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης (προτεινόμενη μέθοδος) και τα πάγια της ίδιας κατηγορίας, για μια άλλη εταιρεία του ομίλου, να εμφανίζονται αποτιμημένα από ειδικό εκτιμητή (επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος). Επίσης, δεν είναι αποδεκτό, ο χειρισμός μιας εταιρείας του ομίλου (π.χ., στη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων) να είναι διαφορετικός από τον αντίστοιχο μιας άλλης εταιρείας του ομίλου, ακόμη και αν πρόκειται για δύο χειρισμούς που είναι και οι δύο αποδεκτοί από τα Δ.Λ.Π. (ίσως ο ένας ως κύριος χειρισμός και ο άλλος ως εναλλακτικά επιτρεπόμενος χειρισμός).

Οι διαφορετικές αντιμετώπισεις (ανεπίτρεπτες, αφού διαφοροποιούν πολλά από τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των αποτελεσμάτων χρήσεως και των ιδίων κεφαλαίων) καλό είναι να εντοπίζονται έγκαιρα από τις διοικήσεις των εταιρειών, ώστε να υπάρχει ο χρόνος της κατάλληλης προετοιμασίας.

Κλείνοντας, πρέπει να αναφερθεί ότι τα ανωτέρω 10 σφάλματα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να αποφεύγονται από τους καταρτίζοντες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., από μετατροπή των κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων. Εάν αυτό δεν καταστεί πλήρως εφικτό, τότε πρέπει να γίνεται προσπάθεια να εντοπίζονται από τους ελέγχοντες. Δεν πρέπει βεβαίως να παραβλέπεται και ο συμβουλευτικός ρόλος των ελεγχόντων, ώστε να υπάρξει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη πρόληψη και αποφυγή των σφαλμάτων αυτών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 43

---

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ  
ΑΠΟ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕ  
ΔΙΕΘΝΗ

## Εισαγωγή

Για αρκετές επιχειρήσεις η κατά την πρώτη εφαρμογή μετατροπή των υπολοίπων των κονδυλίων / λογαριασμών από τα ελληνικά ποσά σε αντίστοιχα διεθνή (δηλαδή σε αυτά που είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) ίσως να είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί σε επίπεδο ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως να καλύπτεται πλήρως από μονοψήφιο αριθμό λογιστικών εγγραφών.

Κατά τις επόμενες εφαρμογές όμως θα είναι απαραίτητο: (α) να γίνονται πρώτα οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές που θα αναμορφώνουν την καθαρή θέση ενάρξεως της περιόδου στο ύψος όπου αυτή είχε καταλήξει στο τέλος της προηγούμενης περιόδου, με όποιες λογιστικές εγγραφές αυτό είχε τότε γίνει και (β) να γίνονται στη συνέχεια οι λογιστικές εγγραφές οι οποίες αφορούν τη χρήση και οι οποίες σε κάποιο βαθμό θα είναι ήδη γνωστές ή θα βασίζονται στις εγγραφές που είχαν γίνει κατά την προηγούμενη μετατροπή.

Η εργασία της μετατροπής περιλαμβάνει διάφορες εργασίες, οι οποίες απαιτούν προσοχή, προγραμματισμό και πλήρη τεκμηρίωση. Μπορούν δε να ομαδοποιηθούν σε τρεις φάσεις:

- © συλλογή στοιχείων
- © σύνταξη λογιστικών εγγραφών και
- © κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π.

### A. Συλλογή στοιχείων

Τα στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητο να συλλεγούν πριν αρχίσει η διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων, αφορούν αναλύσεις κονδυλίων, αποτιμήσεις, υπολογισμούς διάφορων πληροφοριακών στοιχείων και συνεργασίες ώστε να υπολογιστούν κονδύλια και αρκετές ίσως πράξεις ακόμη.

Για τον καλύτερο προγραμματισμό και την πλήρη τεκμηρίωση των στοιχείων που πρέπει να συλλεγούν, κρίνεται φρόνιμο να δίνονται απαντήσεις σε ένα ερωτηματολόγιο που περιλαμβάνει απορίες σχετικά με τα σημεία διαφοροποίησης μεταξύ των χρησιμοποιημένων στα Ελληνικά βιβλία κανόνων λογιστικής απεικόνισης και των απαιτήσεων των Δ.Λ.Π.

Αν όλες οι επιχειρήσεις εφάρμοζαν σωστά τον Ν 2190/20 και αν ακόμη δεν υπήρχαν σημεία διαφορών ως προς τις απαιτήσεις μεταξύ του νόμου αυτού και των φορολογικών διατάξεων, τότε θα μπορούσε να καταγραφεί ένα ερωτηματολόγιο διαφορών μεταξύ της κανόνων λογιστικής απεικόνισης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία και των απαιτήσεων των Δ.Λ.Π.

Ορισμένες πάντως ερωτήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα τέτοιο ερωτηματολόγιο είναι και οι κατωτέρω, χωρίς ωστόσο να είναι εξαντλητική η λίστα των ερωτήσεων:

1. Υπάρχουν έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία θα έπρεπε να είχαν εξοδοποιηθεί;
2. Υπάρχουν δαπάνες ανάπτυξης που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των Δ.Λ.Π. και συνεπώς να βαρύνουν τα αποτελέσματα;
3. Ποια είναι η ωφέλιμη ζωή κάθε παγίου στοιχείου ξεχωριστά;
4. Ποια είναι η εύλογη αξία κάθε παγίου ξεχωριστά;
5. Υπάρχουν πάγια στοιχεία που χρησιμοποιούνται με μίσθωση χρηματοδοτικής μορφής (finance lease) και ποια είναι η ανάλυση των πληρωμών σε τοκοχρεολύσια;
6. Ποια είναι τα τρέχοντα οικονομικά στοιχεία εταιρειών στις οποίες η εταιρεία συμμετέχει με ποσοστό π.χ. μεταξύ 10% και 20%;

7. Ποιο ποσό πρόβλεψης θα εθεωρείτο επαρκές (αλλά όχι υπερβολικά μεγάλο) για να καλυφθούν οι μελλοντικές υποχρεώσεις της εταιρείας προς το προσωπικό της;
8. Ποιο ποσό πρόβλεψης θα εθεωρείτο επαρκές (αλλά όχι υπερβολικά μεγάλο) για να καλυφθούν οι επισφάλειες των απαιτήσεων;
9. Ποιο ποσό πρόβλεψης θα εθεωρείτο επαρκές (αλλά όχι υπερβολικά μεγάλο) για να καλυφθούν οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις της εταιρείας από φορολογικό έλεγχο;

Κατά την δεύτερη και τις επόμενες εφαρμογές, μετά και την εμπειρία που θα έχει αποκτηθεί από την πρώτη εφαρμογή, προφανώς θα είναι ευχερέστερο να εκτιμηθούν οι απαιτήσεις σε στοιχεία και σε χρόνο, να βελτιωθεί η τεκμηρίωση μέσω χρήσης συγκεκριμένων πληροφοριακών εντύπων, αλλά και να περιοριστούν ενδεχομένως οι διαφοροποιήσεις κάνοντας κάποιες προσαρμογές και στα ελληνικά βιβλία.

Σε περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η συλλογή των ανωτέρω στοιχείων αφορούν όχι μόνο τη μητρική επιχείρηση αλλά και τις υπόλοιπες εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είτε με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης είτε με την καθαρή θέση.

## B. Λογιστικές εγγραφές και τήρηση σχετικού Ημερολογίου

Ακόμη και αν δεν αποτελεί υποχρέωση που απορρέει από τις φορολογικές διατάξεις, η σύνταξη λογιστικών εγγραφών προκειμένου να αναμορφωθούν τα ελληνικά υπόλοιπα των κονδυλίων / λογαριασμών σε αντίστοιχα διεθνή κρίνεται απαραίτητη η σύνταξη των λογιστικών εγγραφών για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων (α) η ύπαρξη τάξης και συνέπειας όχι μόνο στην εκάστοτε παρούσα αλλά και στις προηγούμενες και επόμενες χρήσεις και (β) η δυνατότητα διενέργειας επιβεβαιωτικής και ελεγκτικής εργασίας.

Είναι προφανές ότι η δυσκολία για τους περισσότερους λογιστές και ελεγκτές στην καταγραφή ή κατανόηση λογιστικών εγγραφών, δεν θα είναι στην καταχώρηση αποσβέσεων με διαφορετικούς συντελεστές στα Δ.Λ.Π. σε σχέση με τους χρησιμοποιηθέντες στα ελληνικά βιβλία συντελεστές, αλλά οι περιπτώσεις όπου λογιστικές εγγραφές επηρεάζουν ταυτόχρονα την παρούσα και προηγούμενες χρήσεις, όπου χρειάζεται η εφαρμογή προσωπικής κρίσης, στις εγγραφές ενοποίησης, αν υπάρχουν, και στην περίπτωση των αναβαλλόμενων φόρων.

Ως μορφή ημερολογίου δεν προτείνεται κάποια συγκεκριμένη. Ωστόσο ένα απλό φύλλο σε επεξεργαστή υπολογισμών (π.χ. EXCEL) με εφαρμογές απλών αριθμητικών πράξεων θεωρείται επαρκές. Αρκεί να τεκμηριώνεται πλήρως και να φυλάσσεται με προσοχή, ώστε να είναι γνωστοί οι χειρισμοί που ακολουθήθηκαν.

Σημειώνεται ότι για τη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών δεν χρησιμοποιούνται κατ' ανάγκη λογαριασμοί του Λογιστικού Σχεδίου. Μάλιστα για την κατάρτιση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως (Κ.Α.Χ.), είναι προτιμότερο να χρησιμοποιούνται οι τίτλοι όπως εμφανίζονται στο υπόδειγμα της Κ.Α.Χ. στο Ε.Γ.Λ.Σ. Αν για παράδειγμα σκοπός είναι να μειώσουμε τις αποσβέσεις κατά 100 δρχ και οι αποσβέσεις αυτές είχαν επιβαρύνει τα Έξοδα Διοίκησης, τότε θα πιστωθεί (για να μειωθεί) όχι ο αποτελεσματικός λογαριασμός 66 (Αποσβέσεις) αλλά η γραμμή της Κ.Α.Χ. με τίτλο Έξοδα Διοίκησης.

Αφού καταγραφεί κάθε λογιστική εγγραφή ξεχωριστά, σε ένα πίνακα συγκέντρωσης εγγραφών υπολογίζεται η επίδραση όλων των εγγραφών σε κάθε ένα λογαριασμό ξεχωριστά. Αν δηλαδή ο λογαριασμός Πάγια επηρεάζεται από μία εγγραφή με χρέωση 10 δρχ και από δύο εγγραφές με πίστωση 4 και 36 δρχ

αντίστοιχα, τότε υπολογίζεται το αλγεβρικό άθροισμα των τριών ποσών (δηλαδή 30 δρχ πίστωση) που αποτελεί τη συνολική επίδραση στο λογαριασμό αυτό.

### Γ. Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π.

Αφού ολοκληρωθεί η εργασία των λογιστικών εγγραφών και της συγκέντρωσης των επιδράσεων όλων των εγγραφών σε κάθε ένα λογαριασμό ξεχωριστά, στη συνέχεια σε ένα επίσης απλό φύλλο σε επεξεργαστή υπολογισμών (π.χ. EXCEL) με εφαρμογές απλών αριθμητικών πράξεων, μεταφέρονται τα υπόλοιπα των συνολικών επιδράσεων των λογαριασμών, ενώ προηγουμένως έχουν καταχωρηθεί τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως αυτά απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις τις σύμφωνες με την ελληνική κατάρτιση.

Δείχνοντας κάποια αυξημένη προσοχή (α) στις κινήσεις των αντίθετων λογαριασμών (π.χ. σωρευμένων αποσβέσεων, προβλέψεως για υποτιμήσεις ή επισφάλειες) και τη χρήση των προσήμων στους αντίστοιχους υπολογισμούς και (β) στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος των κερδών εις νέο (ενάρξεως και λήξεως) καταλήγει η προσέγγιση στην (προφανή και αναμενόμενη) ισότητα ενεργητικού με παθητικό και στην (επίσης προφανή και αναμενόμενη) ισότητα μεταξύ αποτελεσμάτων περιόδου μετά από φόρους (όπου θα έχουν στο μεταξύ υπολογιστεί και οι αναβαλλόμενοι φόροι) στην Κ.Α.Χ. και αντίστοιχου ποσού που πρέπει να καταχωρηθεί στον Πίνακα Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

Ιδιαίτερη προσοχή επίσης, εάν πρόκειται για δεύτερη ή επόμενες εφαρμογές, πρέπει να δίνεται στην καταχώρηση λογιστικών εγγραφών που βασίζονται σε αυτές που είχαν καταχωρηθεί στην προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις, ώστε να υπάρχει η συμφωνία των Κερδών εις Νέο (Retained Earnings) ενάρξεως.

# ΜΕΡΟΣ Β΄

---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 44

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ  
ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ

Δ.Λ.Π. ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ  
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ Α.Ε.

---

## ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ Α.Ε.

Στη χώρα μας, οι ανώνυμες εταιρείες δεν υποχρεούνται στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – μέχρι την 31/12/2005 – συνεπώς οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις βασίζονται στην ισχύουσα ελληνική νομοθεσία ( Ν.2190/20) και το ελληνικό λογιστικό σχέδιο.

Θεωρήσαμε σκόπιμο για την καλύτερη κατανόηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, να μην σταθούμε μόνο στην θεωρητική ανάλυση και επεξήγησή τους αλλά να προβούμε και στην πρακτική εφαρμογή τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις που θα παραθέσουμε παρακάτω ανήκουν στην Ανώνυμη Βιομηχανική και Εμπορική Εταιρεία «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ» η οποία εδρεύει στην Πάτρα και παράγει και εμπορεύεται οινοπνευματώδη είδη (πρώτες ύλες και προϊόντα). Με βάση τον Ισολογισμό, τον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων Χρήσεως και τον πίνακα της Γενικής Εκμετάλλευσης της εν λόγω επιχείρησης, θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε και να εξηγήσουμε τις διαφορές που θα προέκυπταν εάν η εν λόγω επιχείρηση εφάρμοζε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Υστερα από την αναλυτική μελέτη όλων των προτύπων διαπιστώσαμε ότι η εφαρμογή τους θα επέφερε αρκετές διαφορές τόσο ουσιώδεις, όσο και επουσιώδεις. Ωστόσο κρίνουμε σκόπιμο να σταθούμε στις πιο σημαντικές.

Η πρώτη σημαντική διαφορά που εντοπίσαμε αφορά το Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα», το οποίο σε συνδυασμό με το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» επηρεάζουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και το λογαριασμό Γενικής εκμετάλλευσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι τόκοι δανείων δεν επιβαρύνουν το κόστος αποθεμάτων, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23, δηλαδή κυρίως όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, φύλλα καπνού πριν την κατεργασία τους).

Εστω ότι από τα έξοδα λειτουργίας χρηματοδότησης ποσό 100.000 αφορούσε τόκους δανείων για κεφάλαιο κίνησης αποθεμάτων για τα οποία απαιτείται ωρίμανση μέχρι της διάθεσής τους (σίνος, μαυροδάφνη, που αποτελεί μέρος της παραγωγής της επιχείρησης). Εν συνεχεία διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω προϊόν είχε την εξής κίνηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ:

	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ
ΑΡΧ. ΑΠΟΘΕΜΑ	100.000	1,2	120.000,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	250.000	1,3	325.000,00
ΚΟΣΤ. ΠΩΛΗΣΕΩΝ	200.000		254.000,00
ΤΕΛ. ΑΠΟΘΕΜΑ	150.000		191.000,00

Με βάση όμως τα Δ.Λ.Π. επειδή μέσα στο κόστος παραγωγής θα ενσωματωθούν και οι τόκοι δανείων, το ανωτέρω προϊόν θα έχει την εξής κίνηση:



	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΛΕΙΑ
ΑΡΧ. ΑΠΘΘΕΜΑ	100.000	1,2	120.000,00
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	250.000	1,7	425.000,00
ΚΟΣΤ. ΠΩΛΗΣΕΩΝ	200.000		312.000,00
ΤΕΛ. ΑΠΘΘΕΜΑ	150.000		233.000,00

Οπότε συμπεραίνουμε ότι με βάση την αύξηση του κόστους παραγωγής κατά 100.000 το τελικό απόθεμα θα αυξηθεί κατά 42.000€. Αυτό έχει ως συνέπεια οι οικονομικές καταστάσεις να διαμορφωθούν ως εξής:

- στην Κατάσταση Λογ/σμού Γενικής Εκμετάλλευσης το σύνολο των αρχικών αποθεμάτων και αγορών των προϊόντων θα αυξηθούν κατά 100.000€. Το τελικό απόθεμα αυξάνεται κατά 42.000€. Με αποτέλεσμα «αγορές & διαφορά (+/-) αποθεμάτων» θα αυξηθεί κατά 58.000€. Στα οργανικά έξοδα ο λογαριασμός 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα» μειώνεται κατά 100.000€. Άρα τα κέρδη εκμετάλλευσης αυξάνονται κατά 42.000€.
- στα Αποτελέσματα Χρήσης το κόστος πωλήσεων αυξάνεται κατά 58.000€. Επίσης στα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης οι χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα μειώνονται κατά 100.000€. Δηλαδή τα καθαρά κέρδη χρήσης προ φόρων αυξάνονται κατά 42.000€.
- στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων τα κέρδη προς διάθεση αυξάνονται κατά 42.000€, οπότε η επιχείρηση θα πρέπει να τροποποιήσει τους λόγους διανομής.
- στον Ισολογισμό στο ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ τα αποθέματα θα αυξηθούν κατά 42.000. Το Παθητικό θα αυξηθεί με το ποσό των 42.000, το οποίο θα ενσωματωθεί στους λογαριασμούς που προέρχονται από την διανομή.

Αναλύοντας το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως», παρατηρούμε ότι διαφοροποιείται αρκετά από τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. Μία από τις πιο σημαντικές αποκλίσεις αφορά την έννοια και τον τρόπο χειρισμού των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τα έκτακτα έσοδα και έξοδα, αν και έχουν σχέση με την βασική δραστηριότητα της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά. Από την άλλη μεριά το Δ.Λ.Π. 8 ορίζει ότι τα έκτακτα έσοδα και έξοδα και τα έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη και ζημίες) προέρχονται από συναλλαγές ασυνήθους φύσης και δεν επαναλαμβάνονται συχνά. Συνεπώς ενώ το Ε.Γ.Λ.Σ τα χαρακτηρίζει έκτακτα, το πρότυπο απαιτεί την εμφάνισή τους στα ανόργανα έσοδα και έξοδα. Στο παράδειγμά μας τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα (16.507,62 ευρώ) προέρχονται από συναλλαγματικές διαφορές. Με βάση το Δ.Λ.Π. 8 θα πρέπει να παρουσιαστούν στα μικτά αποτελέσματα (άλλα έσοδα εκμετάλλευσης). Αυτό έχει ως συνέπεια, τα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης να αυξηθούν κατά 16.507,62. Ομοίως τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα (1.998,17), που προέρχονται από απώλειες από επισφαλείς πελάτες, θα πρέπει να μεταφερθούν στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης μέσω του φύλλου μερισμού των εξόδων. Οι αλλαγές αυτές θα επηρεάσουν τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, με την ενσωμάτωση των παραπάνω ποσών χωρίς ωστόσο τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) της χρήσης της επιχείρησης να μεταβληθούν.

Εφαρμόζοντας το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» διαπιστώνουμε ότι επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό τόσο τον Ισολογισμό, όσο και τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία στη χώρα μας η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου στοιχείου δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης. Αντίθετα το πρότυπο 16 ορίζει συντελεστή απόσβεσης με βάση τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου. Αυτό σημαίνει ότι με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., το μηχάνημα μπορεί να αποσβεστεί ολικώς πριν από το τέλος της ζωής του, ενώ με το ΔΛΠ αποσβένεται πλήρως στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του.

Έστω ότι Πάγιο περιουσιακό στοιχείο, μηχάνημα, αξίας 300.000 ευρώ, που αγοράστηκε την 02/01/2003, έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής 25 έτη. Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ το μηχάνημα αυτό έχει αποσβεστεί με συντελεστή 12%, μέθοδος σταθερή. Όμως ο συντελεστής αυτός θα αλλάξει με την εφαρμογή του προτύπου και θα προσαρμοστεί στην Ω.Δ.Ζ. του παγίου (25 έτη). Άρα ο συντελεστής θα είναι  $4\% (25 * 4 = 100)$ .

	ΑΞΙΑ ΚΤΗΘΗΣ	ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒ.	ΑΠΟΣΒΕΣΗ
Ε.Γ.Λ.Σ	300000	12	36000
ΔΛΠ	300000	4	12000
ΔΙΑΦΟΡΑ			24000

Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι μειώνεται η απόσβεση κατά 24000, γεγονός που διαμορφώνει τις οικονομικές καταστάσεις ως εξής:

- στον λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης μειώνονται οι αποσβέσεις κατά 24.000.
- στα Αποτελέσματα Χρήσης, μειώνονται τα έξοδα Διοικητικής λειτουργίας κατά 24000(δηλαδή αφαιρούμε τις αποσβέσεις που είχαν ενσωματωθεί). Επίσης μειώνουμε κατά 24.000 το σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων. Άρα τα καθαρά κέρδη χρήσης αυξάνονται κατά 24.000.
- στον Ισολογισμό, στο ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ, η αναπόσβεστη αξία των μηχανημάτων από 2.586.624,68 αυξάνεται σε 2.610.624,68, διότι οι αποσβέσεις θα μειωθούν από 2.706.645,11 σε 2.682.645,11 (κατά 24.000).

Διαπιστώνουμε λοιπόν ότι με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 2 και του Δ.Λ.Π. 16 τα κέρδη αυξήθηκαν κατά 42.000,00€ και 24.000,00€ αντίστοιχα. Επομένως τα Καθαρά Κέρδη Χρήσης που είχαν προκύψει σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ θα αυξηθούν κατά 66.000,00€, συνεπώς θα είναι 309.310,63€. Η διανομή των κερδών έχει ως εξής:

-- ο 1<sup>ος</sup> υποχρεωτικός λόγος διανομής «Φόρος Εισοδήματος» είναι:

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως X 35% = 309.310,63 X 35% = 108.258,72.

-- ο 2<sup>ος</sup> υποχρεωτικός λόγος «Τακτικό Αποθεματικό» είναι:

(Καθαρά Κέρδη Χρήσης – Φόρος Εισοδήματος ) X 5% = (309.310,63- 108.258,72) X 5% = 201.051,91 X 5% = 10.052,60. Το συνολικό ποσό του τακτικού αποθεματικού δεν υπερβαίνει το 1/3 του Μ.Κ. και θα κρατηθεί ολόκληρο.

- ο 3<sup>ος</sup> υποχρεωτικός λόγος «Α' Μέρισμα» είναι σύμφωνα με την επιχείρηση 45.000, δηλαδή 0,03€ X 1.500.000 μετοχές
- αμοιβές Δ.Σ. : 2.250
- υπόλοιπο κερδών εις νέο: 50.146,13

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	108.258,72
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	10.052,60
Α' ΜΕΡΙΣΜΑ	45.000,00
ΑΜΟΙΒΕΣ Δ.Σ.	2.250,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	50.146,13

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 7 η επιχείρηση υποχρεούται να καταρτίσει και την Κατάσταση Ταμιακών Ροών. Σκοπός της κατάστασης αυτής είναι η παροχή πληροφοριών προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να τα χρησιμοποιεί. Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της χρήσης ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Με τον όρο Ταμιακές Ροές εννοούμε τις εισροές και εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων. Παρακάτω θα γίνει αναλυτική παρουσίαση της Κατάστασης Ταμιακών Ροών. Για την ορθή απεικόνιση των ταμιακών ροών θα πρέπει να γίνει η σύγκριση μεταξύ των οικονομικών στοιχείων δύο συνεχόμενων χρήσεων. Τα στοιχεία που χρησιμοποιήσαμε πέραν της χρήσης του 2003 είναι τα εξής:

- Υπόλοιπο έναρξης εισπρακτέων λογαριασμών 6.670.137,00
- Υπόλοιπο έναρξης πληρωτέων λογαριασμών 15.779.948,00
- Αποθέματα έναρξης 10.627.000,00
- Φόρος εισοδήματος (προηγούμενου έτους) 73.658,58
- Φόρος εισοδήματος (τρέχοντος έτους) 52.000,00
- Εξόφληση μηχαν/τος {Α.Κ. 300.000 (02/01/03)} 100.000,00
- Τόκοι εισπραχθέντες 870,00
- Μερίσματα πληρωθέντα 100.000,00
- Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αρχής χρήσης 44.000,00

## ΕΠΙΦΥΛΑΚΤΙΚΕΣ 3 ΣΤΙΣ 4 ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Σε πρώιμο στάδιο βρίσκεται ο σχεδιασμός της διαδικασίας μετάβασης στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-ΔΛΠ (International Financial Reporting Standards-IFRS) στην πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων.

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε από την 1η Σεπτεμβρίου έως την 24η Οκτωβρίου 2003 με τη μορφή ερωτηματολογίου που απευθυνόταν στα διοικητικά και διευθυντικά στελέχη του συνόλου των εισηγμένων στο ΧΑ εταιριών. Στην έρευνα ανταποκρίθηκαν 105 επιχειρήσεις, δηλαδή ποσοστό 30% επί του συνόλου του πληθυσμού (επιχειρήσεις οι μετοχές των οποίων διαπραγματεύονταν στο ΧΑ κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα).

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα έρευνας που διεξήχθη από την εταιρία Grant Thornton σε συνεργασία με το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, μόνο το 17% των επιχειρήσεων δηλώνει ότι έχει καταρτίσει πρόγραμμα δράσης και έχει ξεκινήσει την υλοποίησή του. Το 44% των επιχειρήσεων βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διερευνητικών συζητήσεων. Σύμφωνα με το 80% των επιχειρήσεων απαιτείται στρατηγικός σχεδιασμός που θα λαμβάνει υπόψη του το σύνολο των επιχειρηματικών δεδομένων του ομίλου τους.

Όσον αφορά στο χρονοδιάγραμμα εφαρμογής των ΔΛΠ (από τη χρήση του 2004), τρεις στις τέσσερις εγχώριες επιχειρήσεις είναι επιφυλακτικές. Αρνητικά τοποθετείται το 73% των επιχειρήσεων ως προς το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης. Ειδικότερα, το 56% των επιχειρήσεων θεωρεί το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης πειστικό, ενώ το 17% το θεωρούν ανέφικτο. Θετική στάση υιοθετεί το 27% των επιχειρήσεων αλλά μόλις το 10% το χαρακτηρίζει ρεαλιστικό.

Όπως αναφέρθηκε στην παρουσίαση, λαμβάνοντας υπόψη το υψηλό ποσοστό επιχειρήσεων που δεν έχει ουσιαστικά ξεκινήσει τις διαδικασίες για τη μετάβαση στα νέα πρότυπα, είναι αναμενόμενη η αρνητική στάση και η ανησυχία τους ως προς τα χρονικά περιθώρια υλοποίησης.

Το 41% των επιχειρήσεων επιθυμεί παράλληλη εφαρμογή των ΔΛΠ με τα υφιστάμενα πρότυπα κατά τα πρώτα στάδια εφαρμογής των νέων προτύπων, γεγονός που αντικατοπτρίζει σε μεγάλο βαθμό την ανασφάλεια των επιχειρήσεων μπροστά στις νέες διαδικασίες.

Όσον αφορά στο πλαίσιο εφαρμογής, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων θεωρεί ότι η διαδικασία προσαρμογής είναι αμφίδρομη και αφορά όλους τους εμπλεκόμενους φορείς. Αναγκαία θεωρείται η προσαρμογή των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών στις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Η συντριπτική πλειοψηφία πιστεύει ότι η καθιέρωση των ΔΛΠ θα πρέπει να συνοδεύεται με αλλαγές στη φορολογία και εμπορική νομοθεσία, καθώς και στο ισχύον γενικό λογιστικό σχέδιο.

Όπως προκύπτει από την έρευνα, η πλειοψηφία των εισηγμένων επιχειρήσεων έχει θετική στάση προς την εισαγωγή των ΔΛΠ. Περισσότερο θετικός εμφανίζεται ο χρηματοπιστωτικός τομέας που θεωρεί ότι με τα νέα πρότυπα θα είναι σε θέση να παράσχει περισσότερο αξιόπιστες πληροφορίες. Έξι στις δέκα επιχειρήσεις προτιμούν τα διεθνή πρότυπα από τα υφιστάμενα.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η λογιστική επιστήμη έχει αναγνωρίσει από καιρό την ανάγκη για ένα συνολικά εναρμονισμένο πλαίσιο λογιστικών κανόνων και αρχών. Περισσότερο από είκοσι έτη πριν οι εκπρόσωποι της επιστήμης αυτής, προέβησαν στην δημιουργία της Διεθνούς Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (τώρα Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων) και της Διεθνούς Ομοσπονδίας των λογιστών (I.F.A.C.) έχοντας ως στόχο την διευθέτηση των διεθνών απαιτήσεων της κοινωνίας της επιχείρησης.

Μέχρι σήμερα όλα τα λογιστικά γεγονότα αντιμετωπιζόνταν με βάση τα ισχύοντα στη χώρα μας λογιστικά πρότυπα, δηλαδή τον Ν. 2190/1920, τον Κώδικα Βιβλίων κ Στοιχείων και αργότερα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι ευρέως διαδεδομένο στους οικονομικούς και λογιστικούς κύκλους στη χώρα μας ότι πολλές φορές τα πρότυπα αυτά κρίνονταν ανεπαρκή, ελλιπή και ενίοτε εσφαλμένα. Οι οικονομικοί φορείς στη χώρα μας ευελπιστούν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., που προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των ισχυόντων λογιστικών προτύπων ότι θα αποτελέσει το κατάλληλο φάρμακο για τη θεραπεία κάθε λογιστικής, οικονομικής, χρηματιστηριακής ή διαχειριστικής αταξίας και ανωμαλίας.

Από την άλλη πλευρά η άμεση εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προϋποθέτει κατάλληλη υποδομή όχι μόνο νομοθετικά αλλά και τεχνικά (λογιστική τυποποίηση-μηχανογράφηση). Παράλληλα όμως η μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα απαιτεί από τις εταιρείες εγρήγορη και έγκυρη προετοιμασία. Θα πρέπει να τονιστεί η ανάγκη αναβάθμισης των τμημάτων μηχανογράφησης ώστε να πλαισιώνουν και να υποστηρίζουν τα οικονομικά τμήματα στο βαθμό που χρειάζεται. Κρίνεται απαραίτητη η εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού καθώς και η συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, εκτιμητές, λογιστές.

Η παράλληλη κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις με βάση την ισχύουσα νομοθεσία αλλά και με βάση τα Δ.Λ.Π. θα δημιουργήσει κάποια σύγχυση, αν ληφθεί υπόψη και η λογιστική ακαμψία της φορολογικής νομοθεσίας. Είναι λοιπόν αναγκαίο να προσπαθήσουμε ως χώρα να προσδιορίσουμε τις διαφορές που έχει η δική μας νομοθεσία, καταρχήν με τα Δ.Λ.Π. και να προετοιμαστούμε νομοθετικά για την προσαρμογή μας όταν το επιβάλλει η Ευρωπαϊκή Ένωση, γιατί υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί ένα λογιστικό χάος και μια λογιστική ανομοιομορφία που μόνο δυσάρεστα αποτελέσματα θα έχει για την οικονομίας μας.

Επιβεβλημένη κρίνεται η σύσταση ενός κεντρικού οργάνου που θα ελέγχει και θα συντονίζει τις διαδικασίες μετάβασης. Σκόπιμο θα ήταν οι επιχειρήσεις να συμμετάσχουν σε ένα τέτοιο όργανο καταθέτοντας συγκεκριμένες προτάσεις για την επιτυχή μετάβαση στα ΔΛΠ.

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλιστεί η

ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού. Επιπλέον τα Πρότυπα με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, θα οδηγήσουν στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συμβάλλουν στην διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και την εικόνα της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς και προσελκύοντας το νέο «ευρύ» κοινό.

Το σύνολο των επιχειρήσεων αναμένει αναβάθμιση της ποιότητας και της επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, ενώ εκτιμάται ότι θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι με την εφαρμογή των νέων προτύπων θα έχει περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, μια μεγαλύτερη αγορά στη ζώνη του ευρώ προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευκαιρέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους των κεφαλαίων και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Κατόπιν της λεπτομερούς περιγραφής και ανάλυσης των Δ.Λ.Π., τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι θα ήταν προτιμότερο να προβούμε ως χώρα σε μια πιο συνετή και προσεχτική αντιμετώπιση των Δ.Λ.Π. –σε σχέση με την νομοθεσία μας και τις λογιστικές αρχές (για νόμους βλ. Προσάρτημα) που τόσα χρόνια καθοδηγούν την ελληνική οικονομία και πάντοτε στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης– από την οποιαδήποτε επίσπευση στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π., που θα έχει έναν ευρύτατο κύκλο αλυσιδωτών επιπτώσεων στους τομείς της Λογιστικής, της Φορολογίας και της Κεφαλαιαγοράς.

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (1/80)**  
**31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003 - (1ης ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2003 - 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)**

	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΗΣ 2003 ΜΕ ΔΑΠ	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΗΣ 2003 ΜΕ ΕΓΛΣ	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΗΣ 2003 ΜΕ ΔΑΠ	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΗΣ 2003 ΜΕ ΕΓΛΣ			
<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>		<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>					
<b>ΚΩΔ</b>	<b>1. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως</b>		<b>ΚΩΔ 1. Πωλήσεις</b>				
20	Εμπορεύματα	0,00	70	Εμπορευμάτων	168.028,28	168.028,28	
21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	9.201.839,06	9.201.839,06	71	Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	13.213.281,94	13.213.281,94
24	Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	987.275,35	987.275,35	73	Υπηρεσίες (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)	661.506,22	661.506,22
25	Αναλώσιμα υλικά	24.554,31	24.554,31			14.042.816,44	14.042.816,44
26	Ανταλλακτικά παγίων	24.390,45	24.390,45				
28	Είδη συσκευασίας	60.766,14	60.766,14				
		<b>10.298.825,31</b>	<b>10.298.825,31</b>				
	<b>2. Αγορές χρήσεως</b>			<b>2. Λοιπά οργανικά έσοδα</b>			
20	Εμπορεύματα	258.158,83	158.158,83	74	Επαγορηγώσιμα & διάφορα έσοδα πωλήσεων	130.187,09	130.187,09
24	Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	8.089.178,10	8.089.178,10	76	Έσοδα κεφαλαίων	1.411,85	1.411,85
25	Αναλώσιμα υλικά	1.284.434,56	1.284.434,56				
28	Είδη συσκευασίας	885,00	885,00			131.598,94	131.598,94
		<b>9.632.656,49</b>	<b>9.532.656,49</b>				
	<b>Σύνολο αρχικών αποθεμάτων και αγορών</b>	<b>19.931.481,80</b>	<b>19.831.481,80</b>				
	<b>3. ΜΕΙΟΝ : Αποθέματα τέλους χρήσεως</b>						
20	Εμπορεύματα	0,00	0,00				
21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	10.408.370,80	10.366.370,80				
24	Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	170.996,88	170.996,88				
25	Αναλώσιμα υλικά	51.729,29	51.729,29				
26	Ανταλλακτικά παγίων	24.390,45	24.390,45				
28	Είδη συσκευασίας	51.212,03	51.212,03				
		<b>10.706.699,45</b>	<b>10.664.699,45</b>				
	<b>Αγορές &amp; διαφορά ( ± ) αποθεμάτων</b>	<b>9.224.782,35</b>	<b>9.166.782,35</b>				
	<b>4. Οργανικά έσοδα</b>						
60	Αμοιβές & έσοδα προσωπικού	1.735.025,52	1.735.025,52				
61	Αμοιβές & έσοδα τρίτων	188.287,70	188.287,70				
62	Παροχές τρίτων	491.097,01	491.097,01				
63	Φόροι - Τέλη (άλλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	186.377,09	186.377,09				
64	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ</b>						
64.00	Έσοδα μεταφορών	608.581,18	608.581,18				
64.01	Έσοδα ταξιδίων	29.568,75	29.568,75				
64.02	Έσοδα προβολής & διαφήμισης	17.356,04	17.356,04				
64.03	Έσοδα εκθέσεων	181,75	181,75				
64.04	Ειδικά έσοδα προωθητικής εξαγωγών	47.151,07	47.151,07				
64.05	Συνδρομές - εισφορές	13.513,25	13.513,25				
64.06	Δωρεές - επαγορηγώσιμα	2.257,72	2.257,72				
64.07	Έντυπα & γραφικοί ύλη	11.815,74	11.815,74				
64.08	Υλικά άμεσης αναλώσεως	1.724,14	1.724,14				
64.09	Έσοδα δημοσιεύσεων	4.611,67	4.611,67				
64.98	Διάφορα	10.424,66	10.424,66				
65	Τόκοι & συναφή έσοδα	876.963,47	976.963,47				
66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος	429.895,09	453.895,09				
68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	0,00	0,00				
		<b>4.654.831,85</b>	<b>4.778.831,85</b>				
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ</b>	<b>13.879.614,20</b>	<b>13.945.614,20</b>				
80.00	Κέρδη εκμεταλλεύσεως	<b>294.801,18</b>	<b>228.801,18</b>				
	<b>ΣΥΝΟΛΟΝ</b>	<b>14.174.415,38</b>	<b>14.174.415,38</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟΝ</b>	<b>14.174.415,38</b>	<b>14.174.415,38</b>	

**31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003 - (1ης ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)**

	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2003 ΜΕ ΔΔΠ		ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2003 ΜΕ ΕΓΑΣ			ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2003 ΜΕ ΔΔΠ	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2003 ΜΕ ΕΓΑΣ
<b>I ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ</b>							
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)		14.042.816,44		14.042.816,44	Καθάρα αποτί/τα (κέρδη) χρήσεως	309.310,63	243.310,63
Μείον : Κόστος πωλήσεων		<u>11.575.091,45</u>		<u>11.517.091,45</u>	(+) : Υπόλ. αποτελεσμάτων (κερδών) προηγούμενων χρήσεων	4.593,69	4.593,69
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως		2.467.724,99		2.525.724,99			
Πλέον : Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως		<u>146.694,71</u>		<u>130.187,09</u>			
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>2.614.419,70</b>		<b>2.655.912,08</b>			
Μείον : 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	366.809,05		388.810,88		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>313.904,32</b>	<b>247.904,32</b>
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>1.062.748,40</u>	<u>1.429.557,45</u>	<u>1.062.748,40</u>	<u>1.451.559,28</u>			
Μερικά αποτί/τα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως		<b>1.184.862,25</b>		<b>1.204.352,80</b>			
Πλέον : 4. Πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα	1.411,85		1.411,85		Μείον : 1. Φόρος εισοδήματος	108.258,72	85.158,72
Μείον : 3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	<u>876.963,47</u>	<u>-875.551,62</u>	<u>976.963,47</u>	<u>-975.551,62</u>	2. Λοιποί μη ενσόνιοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	<u>98.196,87</u>	<u>98.196,87</u>
<b>Ολικά αποτί/τα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως</b>		<b>309.310,63</b>		<b>228.801,18</b>		<b>206.455,59</b>	<b>183.355,59</b>
<b>II ΠΛΕΟΝ : ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>					Κέρδη προς διάθεση	<b>107.448,73</b>	<b>64.548,73</b>
1. Έκτακτα & ανόργανα έσοδα	0,00		16.507,62				
Μείον :					Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :		
1. Έκτακτα & ανόργανα έξοδα	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>1.998,17</u>	<u>14.509,45</u>	1. Τακτικό αποθεματικό	10.052,60	7.900,00
<b>Οργανικά &amp; έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη)</b>		<b>309.310,63</b>		<b>243.310,63</b>	2. Πρώτο μέρος (1500000 x 0,03)	45.000,00	45.000,00
<b>ΜΕΙΟΝ :</b>					7. Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου	2.250,00	2.250,00
Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων	429.895,09		453.895,09		8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>50.146,13</u>	<u>9.398,73</u>
Μείον : Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>429.895,09</u>	<u>0,00</u>	<u>453.895,09</u>	<u>0,00</u>			
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>		<b><u>309.310,63</u></b>		<b><u>243.310,63</u></b>		<b><u>107.448,73</u></b>	<b><u>64.548,73</u></b>

Πάτρα, 24 Απριλίου 2003

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.

Ο ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ

ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ  
Α.Δ.Τ. Α 065828

ΑΛΕΚΟΣ Γ. ΝΗΣΙΑΝΗΣ  
Α.Δ.Τ. Α 959955

ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ Μ. ΑΛΕΒΙΖΟΣ  
Α.Δ.Τ. Ξ 613065



	Ποσό χρήσεως 2003 - με ΔΑΠ			Ποσό χρήσεως 2003 - με ΕΓΑΕ			ΠΑΘΗΤΙΚΟ		Ποσό χρήσεως 2003 με ΔΑΠ	Ποσό χρήσεως 2003 με ΕΓΑΕ	
	Αξία κτήσης	Αποβέβαιος	Αναμ. αξία	Αξία κτήσης	Αποβέβαιος	Αναμ. αξία	Α ΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ				
<b>Β ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ</b>							<b>Α ΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>				
4 Λογικά έξοδα εγκαταστάσεως	491.526,76	453.756,08	37.770,68	491.526,76	453.756,08	37.770,68	I Κεφάλαιο Μετοχικό (1.500.000 ανατοκιστικής μεταχής των 3 ευρώ)				
	<u>491.526,76</u>	<u>453.756,08</u>	<u>37.770,68</u>	<u>491.526,76</u>	<u>453.756,08</u>	<u>37.770,68</u>	1 Καπιζελίο	4.500.000,00	4.500.000,00		
							2 Οφειλόμενο	0,00	0,00		
								<u>4.500.000,00</u>	<u>4.500.000,00</u>		
<b>Γ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>							<b>II ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΡΤΗΡΑΣ - ΕΝΣΤΑΣΕΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>				
II Ενοίκια Διατηρητέων							1 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών & προεξόφληση				
1 Γηπέδα - Οικόπεδα	1.835.031,55	0,00	1.835.031,55	1.835.031,55	0,00	1.835.031,55	2 Διαφορές από αναμ. αξίας λογ. περιουσι. στοιχείων		31.420,09	31.420,09	
3 Κτίρια & Τεχνικά έργα	1.220.537,61	1.217.617,55	2.920,06	1.220.537,61	1.217.617,55	2.920,06	3 Επηρεγημένες επενδύσεων πάγιου ενεργητικού		4.937,66	4.937,66	
4 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπές μηχανολογικές εξοπλιστές	5.293.269,79	2.682.645,11	2.610.624,68	5.293.269,79	2.706.645,11	2.586.624,68			<u>252.890,62</u>	<u>252.890,62</u>	
5 Μεταφορικά μέσα	133.637,52	123.194,71	10.442,81	133.637,52	123.194,71	10.442,81	<b>IV Αποθεματικά Κεφάλαια</b>		<u>288.348,37</u>	<u>288.348,37</u>	
6 Έπιπλα & λοιπές εξοπλιστές	440.145,02	354.105,88	86.039,14	440.145,02	354.105,88	86.039,14	1 Τακτικά αποθεματικά	117.602,60	115.450,00		
7 Ακινήσεις υπό ανέγερση & προκαταβολές	3.931,26	0,00	3.931,26	3.931,26	0,00	3.931,26	2 Ειδικά αποθεματικά	6.163,95	6.163,95		
Εξόφλο απαιτητοτήτων (Γ II)	<u>8.926.552,75</u>	<u>4.377.563,25</u>	<u>4.548.989,50</u>	<u>8.926.552,75</u>	<u>4.491.563,25</u>	<u>4.524.989,50</u>	4 Βεβαιωμένα αποθεματικά	107.884,63	107.884,63		
							4α Αποθεματικό άρθρ.8 Ν.2579/98	16.149,37	16.149,37		
<b>Δ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>							4β Απορρολήτρια αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	<u>361.242,06</u>	<u>361.242,06</u>		
1 Αποθέματα								<u>689.042,81</u>	<u>689.042,81</u>		
2 Προϊόντα έτοιμα & ημιτέλη			10.408.370,80			10.366.370,80	<b>V Αποσβέζονται εις νέο</b>				
4 Πρόσες & βοηθητικές ύλες - Ανάδοχα υλικά							Υαλινοσ κερδών χρήσεως εις νέο	<u>56.146,13</u>	<u>56.146,13</u>		
Αναλλοκιστικά & είδη συσκευασίας			798.328,65			798.328,65				<u>9.398,73</u>	
5 Προκαταβολές για αγοράς αποθεμάτων			0,00			0,00					
			<u>10.706.699,45</u>			<u>10.664.679,45</u>	<b>Εξόφλο Ίδων Κεφαλαίων</b>				
							(ΔΙ + ΔΙΗ + ΔΙΥ + ΔΙΥ)	<u>5.447.537,31</u>	<u>5.404.637,31</u>		
<b>II Ακινήσεις</b>							<b>B ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ &amp; ΕΞΟΔΑ</b>				
2 Πόλεως	2.222.975,92			2.222.975,92			1 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω αλλαγών από την υπηρεσία		146.171,32	146.171,32	
Μεταμ. Προβλέψεις	<u>704.142,35</u>		2.088.833,57	<u>704.142,35</u>		2.088.833,57	2 Λοιπές Προβλέψεις		<u>173,29</u>	<u>173,29</u>	
2 Γραμμάτια εισπρακτέα	0,00			0,00				<u>146.344,61</u>	<u>146.344,61</u>		
Γραμμάτια στο χρονοσήμαιο	0,00			0,00			<b>Γ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>				
Γραμμάτια στις τράπεζες για εγγύηση	<u>472.000,00</u>		472.000,00	<u>472.000,00</u>		472.000,00	1 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
3α Επιστολές εισπρακτέες			1.735.719,30			1.735.719,30	2 Λόγια Τραπεζών	<u>7.694.939,18</u>	<u>7.694.939,18</u>		
11 Χρέδους διάφορα			1.900.599,03			1.900.599,03	<b>II Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>				
12 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων			<u>21.247,76</u>			<u>21.247,76</u>	1 Προμηθειές	1.445.837,05	1.445.837,05		
			<u>6.528.479,66</u>			<u>6.528.479,66</u>	2 Γραμμάτια Πόλεως	235.000,00	235.000,00		
<b>III Χρέδους</b>							2α Επιστολές πληρωτέες μηχανολογικών	251.598,71	251.598,71		
1 Μετοχές			42.322,92			42.322,92	3 Τράπεζες - Λόγια βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	5.697.724,37	5.697.724,37		
<b>IV Διαθέσιμα</b>							5 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη	120.865,90	97.765,90		
1 Ταμείο			22.290,81			22.290,81	6 Ασφαλιστικοί οργανισμοί	81.773,82	81.773,82		
3 Καταθέσεις όψεως			<u>21.799,59</u>			<u>21.799,59</u>	7 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επίσημη χρήση	102.305,38	102.305,38		
			<u>44.990,40</u>			<u>44.990,40</u>	10 Μειζόμενα πληρωτέα	45.000,00	45.000,00		
Εξόφλο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού (ΔΒ+ΔΓ+ΔΗ+ΔΙΥ)			<u>17.811.612,43</u>			<u>16.979.612,43</u>	11 Πιστωτές διάφοροι	<u>272.620,93</u>	<u>272.620,93</u>		
								<u>8.229.746,16</u>	<u>8.229.646,16</u>		
<b>Ε ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>							<b>ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (Γ I + Γ II)</b>		<u>15.947.688,34</u>	<u>15.924.588,34</u>	
2 Εσοδα χρήσεως εισπρακτέα			0,00			0,00	<b>Δ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>				
3 Λοιπές μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού			<u>11.852,92</u>			<u>11.852,92</u>	2 Έξοδα χρήσεως διυλισμένα		<u>77.858,27</u>	<u>77.858,27</u>	
			<u>11.852,92</u>			<u>11.852,92</u>	<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)</b>		<u>21.619.425,53</u>	<u>21.553.425,53</u>	
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Β+Γ+Δ+Ε)</b>			<u>21.619.425,53</u>			<u>21.553.425,53</u>	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΒΕΩΣ ΧΡΕΔΗΤΙΚΟΥ</b>				
							2 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων & εμπόρηματων ασφαλείων		2.485.780,66	2.485.780,66	
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΒΕΩΣ ΧΡΕΔΗΤΙΚΟΥ</b>							3 Υποχρεώσεις από εμπροσθοβαρείς συμβάσεις		<u>5.029,89</u>	<u>5.029,89</u>	
2 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων & εμπόρηματων ασφαλείων			2.485.780,66			2.485.780,66			<u>2.490.810,55</u>	<u>2.490.810,55</u>	
3 Απατήσεις από εμπροσθοβαρείς συμβάσεις			<u>2.490.810,55</u>			<u>2.490.810,55</u>					

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ : 1) Για την ασφαλέα τροποζικών δεινών και πιστώσεων αναφορζήλο υαλοζκού της 31.12.2001 ζυγ,297,169.192, επί των ακινήτων της εταιρείας και των επίσημων εγκαταστάσεων έχουν εγγραφεί υαθόζτες και προσημαζούες υαθόζτες ποζού ζυθό 231841,53.  
 2) Η τελουατα υαπροσζροζήνη των κερδών περιουσιικών στοιζείων ζήνε την 31/1/2000 με ζόδα της διαζέζης ζου Ν.2965/92.

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

2003

### Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες

Εισπράξεις από πελάτες	14.484.453,78 <sup>1</sup>
Πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους	<u>(11.056.578,47) <sup>2</sup></u>
Εισροές διαθεσίμων από κύρια εκμετάλλευση	3.427.875,31
Τόκοι πληρωθέντες	0,00
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	<u>(129.917,30) <sup>3</sup></u>
Ταμιακές ροές πριν τα έκτακτα κονδύλια	<u><u>3.297.958,01</u></u>

### Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	(200.000,00) <sup>4</sup>
Προϊόν από πώληση εξοπλισμού	0,00
Τόκοι εισπραχθέντες	870,00
Μερίσματα εισπραχθέντα	0,00
	<u><u>-199.130,00</u></u>

### Ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	0,00
Μακροπρόθεσμα δάνεια	7.694.939,18
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	0,00
Μερίσματα πληρωθέντα	-15.000,00
	<u><u>7.679.939,18</u></u>

### Μείωση ταμιακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων

Πλέον: ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	44.090,00
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	<u><u>44.090,40</u></u>

1) Πωλήσεις + Υπόλοιπο έναρξης εισπρ. λογ/σμών - Υπόλοιπο λήξης εισπρ. λογ/σμών  
14.042.816,44 + 6.670.137,00 - 6.228.499,66

2) Κόστος πωλήσεων + Αποθέματα λήξης + Υπόλοιπο λήξης πληρ. λογ/σμών -  
- Αποσβέσεις - Αποθέματα έναρξης - Υπόλοιπο λήξης πληρ. λογ/σμών  
11.574.511,45 + 10.706.699,45 + 15.779.948,00 - 429.895,09 - 10.627.000 - 15.947.685,34

3) Φόρος Εισοδήματος (προηγ. έτους) - Φόρος Εισοδήματος (τρέχοντος έτους) +  
+ Φόρος εισοδήματος λήξης  
73.658,58 - 52.000 + 108.258,72

4) Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων - μερική εξόφληση παγίου  
300.000-100.000

---

## ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

- ΝΟΜΟΙ ΚΑΙ ΑΡΘΡΑ
- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις.

Άρθρο 13

Στον Νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» προστίθεται Κεφάλαιο 15, ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)

ΑΡΘΡΟ 134

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

1. Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται α) για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των συνδεδεμένων, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του ν. 3190/1955 (Φ.Ε.Κ. 91/9Α/16.4.55), αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών

καταστάσεις, τις οποίες συνοδεύει η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών, δεν είναι ούτε σκόπιμη ούτε επιβεβλημένη, μπορεί όμως, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών να παραπέμπει σε στοιχεία και πληροφορίες που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

4. Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών υπόκειται στους προβλεπόμενους από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 135 κανόνες δημοσιότητας.

## ΑΡΘΡΟ 137

### ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ενώ οι Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δευτέρου τριμήνου της χρήσεως, όταν επιβάλλεται η σύνταξή τους, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης δημοσιεύεται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 135, μαζί με τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με Απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

3. Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ της παραγράφου 3, από την παράγραφο 4 του άρθρου 43α του νόμου αυτού και από το άρθρο 6 του π.δ. 360/1985 αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο Απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

## ΑΡΘΡΟ 138

### ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ

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

διατάξεις του άρθρου 137. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται η σύνταξη και δημοσιοποίηση των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων του τελευταίου τριμήνου της χρήσεως, εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από το τέλος της χρήσεως συντάσσονται και δημοσιεύονται οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσεως. Οι αντίθετες διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 και κάθε άλλη αντίθετη διάταξη του π.δ. 360/1985 δεν εφαρμόζονται.

4. ~~Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 43β και της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του ν. 3190/1955, αντίστοιχα, τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού αλλά απαιτείται η αυτούσια δημοσίευσή τους στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Ειδικότερα, η δημοσιότητα των στοιχείων και των πληροφοριών, που ορίζονται με την προαναφερόμενη Κοινή Υπουργική Απόφαση και αφορούν ενδιάμεσες της χρήσεως περιόδους, περιορίζεται στη δημοσιότητα που προβλέπεται από το άρθρο 3 του π.δ. 360/1985.~~

5. Αν οι εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιοποιούν με οποιοδήποτε άλλο τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ευθύνη για τη συμμόρφωση με τη διάταξη αυτή βαρύνει το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους Διαχειριστές της εταιρείας.

## ΑΡΘΡΟ 136

### ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στην σύνταξη Εκθέσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, με περιεχόμενο το προβλεπόμενο από τα Πρότυπα αυτά, αντί εκείνου που ορίζεται από τα εδάφια α και β της παραγράφου 3 του άρθρου 43<sup>α</sup> και από την παράγραφο 3 του άρθρου 107 και από την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του ν. 3190/1955.

2. Εφόσον συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών μπορεί να είναι ενιαία, με κύριο σημείο αναφοράς τα ενοποιημένα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας και των θυγατρικών της, και με αναφορά στα επιμέρους (μη ενοποιημένα) οικονομικά δεδομένα της εταιρείας, όπου τούτο κρίνεται από τη διοίκηση της εταιρείας σκόπιμο ή αναγκαίο για την καλύτερη κατανόηση του περιεχομένου της.

3. Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών πρέπει να είναι ουσιαστικό, με ιδιαίτερη έμφαση στη γλωσσική επάρκεια του κειμένου. Η παράθεση (αναπαραγωγή) στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές

Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, όπως αυτές ορίζονται στην περίπτωση α) της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

## ΑΡΘΡΟ 135

### ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 43β, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως,

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους και

γ. εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης καθώς η Έκθεση του Διαχειριστή ή των Διαχειριστών και το Πιστοποιητικό Ελέγχου του άρθρου 23 του ν. 3190/1955, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, που τηρείται από το Γραμματέα του Πρωτοδικείου, όπου έχει την έδρα της η εταιρεία και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια του διαχειριστή ή των διαχειριστών και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό, και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο (2) τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους.

3. Στη δημοσιότητα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού υποβάλλονται και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, που προβλέπονται από το π.δ. 360/1985 (Φ.Ε.Κ. 129Α). Με τις Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, στην ως άνω δημοσιότητα υποβάλλεται και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης των τακτικών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της συντάκτριας εταιρείας. Το περιεχόμενο και η μορφή των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων είναι τα οριζόμενα από τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ενώ το περιεχόμενο και η μορφή του Πιστοποιητικού Επισκόπησης είναι τα οριζόμενα στις

3. Νοείται ότι οι εγγραφές διαφοροποίησης που απεικονίζονται στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών περιορίζονται στην απεικόνιση των διαφορών και μπορούν, κατά περίπτωση, να επαυξάνουν ή να μειώνουν το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς). Επίσης νοείται ότι η λογιστική αναγνώριση εσόδων ή εξόδων και η, κατ' επέκταση, λογιστική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) της εταιρείας ούτε συνθέτει λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών, εφόσον προκύπτουν από διαφορές αποτίμησης που έχουν αναγνωρισθεί (αντιστραφεί) στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών της εταιρείας.

4. Κατ' εξαίρεση, η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, που υπεισέρχεται στον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων προϊόντων, δεν αναπροσαρμόζεται, έστω και αν περιέχει στοιχεία κόστους, όπως αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που έχουν ποσοτικοποιηθεί πάνω σε διαφορετική βάση και, συνεπώς, συνθέτουν, στο σύνολό τους, στοιχείο αναπροσαρμογής. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται και απεικονίζονται στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν συνθέτουν στοιχεία του κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων. Ανάλογη εξαίρεση παρέχεται και στην περίπτωση της αποτίμησης των προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

5. Στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους, είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων, οι διαφορές αυτές απεικονίζονται σε ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας, ή σε Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και χρησιμοποιούνται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων εγγραφών στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών. Διευκρινίζεται ότι η κατά τον ως άνω τρόπο διαφοροποίηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και για φορολογικούς σκοπούς, δεν επιφέρει οποιεσδήποτε φορολογικές συνέπειες.

6. Οι λεπτομέρειες των στοιχείων που υποβάλλονται στις φορολογικές αρχές σε σχέση με τις ως άνω διαφοροποιήσεις καθορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Μέχρι εκδόσεως της ως άνω Απόφασης, οι εταιρείες, που τηρούν το Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, υποβάλλουν με την ετήσια φορολογική τους δήλωση κατάσταση στην οποία απεικονίζονται (σε τρεις στήλες) (α) η λογιστική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τους, (β) οι φορολογικές διαφοροποιήσεις των μεγεθών αυτών (όπως προκύπτουν από το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών) και (γ) η φορολογική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους.

7. Τα περί θεώρησης, χρόνου και τρόπου τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) ισχύουν, αναλογικά, και για το προβλεπόμενο από το άρθρο αυτό (συμπληρωματικό) Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών, Καθολικό Φορολογικών Διαφορών και



απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών.

## ΑΡΘΡΟ 139

### ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 43β, 105 και 107, και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2. Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας των επιχειρήσεων, για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Όπου προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία των ακινήτων, η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αντικατοπτρίζονται οι αξίες των ακινήτων.

## ΑΡΘΡΟ 140

### ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ

1. Τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Στο βαθμό που οι κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή από τους κανόνες αποτίμησης του Κεφαλαίου 5 και ισχύουν για τις εταιρείες που δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διαφέρουν από τους αντίστοιχους κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και, κατά συνέπεια, διαφοροποιείται το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) από το κέρδος (ή ζημιά) που υπόκειται σε φορολόγηση, τηρείται ξεχωριστό Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, στα οποία καταχωρίζονται και παρακολουθούνται οι διαφορές αυτές, ούτως ώστε, με την ενοποίηση του κυρίως Καθολικού με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, κατά λογαριασμό, να παρέχεται η δυνατότητα προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς), σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και τους φορολογικούς κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων ή Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

8. Η αναδρομική διόρθωση θεμελιώδους λάθους, κατά τα προβλεπόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν συνθέτει, αφ' εαυτής, λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών.

9. Για σκοπούς επιβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο κρίσιμος χρόνος παραμένει εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου.

## ΑΡΘΡΟ 141

### ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

1. Οι εταιρείες, που συνάπτουν χρηματοοικονομικές μισθώσεις, είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν τη δυνατότητα της επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία είτε με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται ακολουθείται με συνέπεια μέχρι τη λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

2. Η υιοθέτηση της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των χρηματοοικονομικών μισθώσεων δεν συνεπάγεται αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς), για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς).

3. Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης υφιστάμενης σύμβασης χρηματοοικονομικής μίσθωσης, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των μέχρι της στιγμής εκείνης λογιστικά αναγνωρισθέντων εσόδων ή εξόδων και των εσόδων ή εξόδων που θα είχαν αναγνωρισθεί, εάν είχε εφαρμοσθεί η προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδος, από την αρχική σύναψη της χρηματοοικονομικής μισθωτικής σύμβασης, προστίθεται ή αφαιρείται από το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά, η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4. Νοείται ότι οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υιοθετούν την προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης αλλά έχουν το δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να αναμορφώνουν το λογιστικό τους κέρδος (ή ζημιά), με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου τους κέρδους (ή ζημιάς).

## ΑΡΘΡΟ 142

### ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

1. Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία

συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι προβλεπόμενες από τον νόμο αυτό διαδικασίες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αρχίζουν να εφαρμόζονται κατά την έναρξη της χρήσεως την οποίαν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) καλύπτουν οι συντασσόμενες ετήσιες ή περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύπων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους.

3. Κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δεδομένης της υιοθέτησης διαφορετικών από τους μέχρι τη στιγμή εκείνη ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης. Μέσα στη χρήση, σε σχέση με την οποία θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και, πάντως, πριν από τη σύνταξη και δημοσίευση οποιωνδήποτε περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, με διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης χρήσεως και εκείνων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπον που να διευκολύνει την (εξωλογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως (ή περιόδων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως), που δεν θα έχουν συνταχθεί και δημοσιευθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε τα συγκριτικά στοιχεία, που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσεως ή περιόδου, να είναι πράγματι συγκρίσιμα.

## ΑΡΘΡΟ 143

### ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

1. Οι ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνες που θα καλύπτουν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) χρήσεις ή περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2004.

2. Οι εταιρείες που υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, στη σύνταξη και δημοσίευση ετήσιων και περιοδικών οικονομικών καταστάσεων με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν, με απόφαση του Διοικητικού τους Συμβουλίου, να μεταθέσουν το χρόνο της πρώτης εφαρμογής ενωρίτερα αλλά, πάντως, όχι σε χρόνο προγενέστερο της χρήσεως αναφορικά με την οποία έχουν ήδη δημοσιευθεί οικονομικές καταστάσεις με βάση τα μέχρι σήμερα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.

3. Η προβλεπόμενη από την παράγραφο 2 του άρθρου 137 εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Α.Τ.Ε.), υποβάλλεται μέσα σε τρεις μήνες από την ημερομηνία ισχύος του νόμου αυτού και η σχετική Απόφαση της Επιτροπής

Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) εκδίδεται μέσα σε δύο μήνες από τη λήψη της εισήγησης.»

## Άρθρο 14

### Τροποποίηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Στο άρθρο 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προστίθενται παράγραφοι «6 και 7» ως εξής:

«6. Οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα με Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 15 του ν. 2190/1920, εξαιρούνται από την υποχρέωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του νόμου αυτού, στο βαθμό που οι διατάξεις αυτές είναι αντίθετες με τις ρυθμίσεις του ν. 2190/1920.

7. Διευκρινίζεται ότι ως υποκείμενα στις διατάξεις του νόμου αυτού λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων θεωρούνται τόσο τα τηρούμενα για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λογιστικά βιβλία όσο και τα συμπληρωματικά φορολογικά βιβλία στα οποία καταχωρίζονται οι διαφορές μεταξύ των κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και των αντίστοιχων φορολογικών κανόνων. Επίσης διευκρινίζεται ότι οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτό κυρώσεις για την μη τήρηση ή την πλημμελή τήρηση των λογιστικών βιβλίων, συμπεριλαμβανομένων και των συμπληρωματικών φορολογικών βιβλίων, παραμένουν σε ισχύ».

## Άρθρο 15

1. Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 100% μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003, την αναπόσβεστη αξία των κτηρίων και εγκαταστάσεων κτηρίων τους και την αξία των εδαφικών εκτάσεών τους στην εύλογη αξία, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του ν.2992/2002 (Φ.Ε.Κ. 54 Α) και το άρθρο 21 του ν.3148/2003 (Φ.Ε.Κ. 136 Α) και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον υπ' αριθμ. 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον Κανονισμό ΕΚ υπ' αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) στο όνομα του νομικού προσώπου. Το σχηματιζόμενο αποθεματικό λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό με προορισμό τον συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή

δήλωσης του άρθρου 107 του ν.2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151 Α') μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Οι διατάξεις του ν.2523/1997 (Φ.Ε.Κ. 179 Α') και του άρθρου 113 του ν.2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

2. Το ποσό της υπεραξίας της παραγράφου 1 που προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτηρίων και εγκαταστάσεων κτηρίων, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησής του, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο όνομα του νομικού προσώπου εξαντλουμένης για το ποσό της κεφαλαιοποίησης κάθε φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου και των μετόχων αυτού. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του ν. 2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Οι διατάξεις του ν.2523/1997 και του άρθρου 113 του ν.2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Αντίθετα σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας της παραγράφου 1 το οποίο προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αξίας των εδαφικών εκτάσεων, αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

3. Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου αποθεματικού της παραγράφου 1, αυτό φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις. Οι διατάξεις του ν.2523/1997 και του άρθρου 113 του ν.2238/1994 ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

4. Σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας αναπροσαρμογής οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν επί του μέρους που υπερβαίνει την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Αντίθετα εκπίπτουν οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν επί του μέρους της υπεραξίας αναπροσαρμογής που κεφαλαιοποιήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

## I

(Πράξεις για την ισχύ των οποίων απαιτείται δημοσίευση)

**ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ  
της 19ης Ιουλίου 2002  
για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων**

ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 95 παράγραφος 1,

την πρόταση της Επιτροπής<sup>(1)</sup>,

τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής<sup>(2)</sup>,

Αποφασίζοντας σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 251 της συνθήκης<sup>(3)</sup>,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005 και κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.
- (2) Προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Τούτο προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.
- (3) Η οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών<sup>(4)</sup>, η οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, για τους ενοποιημένους λογαρια-

σμούς<sup>(5)</sup>, η οδηγία 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1986, για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων<sup>(6)</sup> και η οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1991, για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων<sup>(7)</sup>, αφορούν επίσης τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι υποχρεώσεις πληροφόρησης που προβλέπουν οι οδηγίες αυτές δεν μπορούν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όλων των εισηγμένων στο χρηματιστήριο κοινοτικών εταιρειών έτσι ώστε να καταστεί αναγκαία προϋπόθεση για την οικοδόμηση μιας ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς, η οποία να λειτουργεί αποτελεσματικά, ομαλά και αποδοτικά. Θα πρέπει, συνεπώς, να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

- (4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.
- (5) Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.
- (6) Στις 13 Ιουνίου 2000, η Επιτροπή δημοσίευσε την ανακοίνωση της «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία», με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί, το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των

<sup>(1)</sup> ΕΕ C 154 Ε της 29.5.2001, σ. 285.

<sup>(2)</sup> ΕΕ C 260 της 17.9.2001, σ. 86.

<sup>(3)</sup> Γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 12ης Μαρτίου 2002 (δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στην Επίσημη Εφημερίδα) και απόφαση του Συμβουλίου της 7ης Ιουνίου 2002.

<sup>(4)</sup> ΕΕ L 222 της 14.8.1978, σ. 11· οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2001/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 283 της 27.10.2001, σ. 28).

<sup>(5)</sup> ΕΕ L 193 της 18.7.1983, σ. 1· οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2001/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

<sup>(6)</sup> ΕΕ L 372 της 31.12.1986, σ. 1· οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2001/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

<sup>(7)</sup> ΕΕ L 374 της 31.12.1991, σ. 7.

εισηγμένων σε χρηματοπιστήριο εταιρειών της Κοινότητας βάσει μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ).

- (7) Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ), σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Επ' ευκαιρία της αναδιάρθρωσης της ΕΔΛΠ, το νέο διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής αυτής, με μία από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε την 1η Απριλίου 2001, μετονόμασε την ΕΔΛΠ σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ), και, στο μέλλον, όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα ΔΛΠ μετονομάζονται σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει, κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων στην Κοινότητα, να καταστούν υποχρεωτικά προς χρήση, από όλες τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.
- (8) Τα μέτρα που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να θεσπισθούν βάσει της απόφασης 1999/468/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1999, για τον καθορισμό των όρων άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων που ανατίθενται στην Επιτροπή<sup>(1)</sup> και λαμβάνοντας δεόντως υπόψη τη δήλωση της Επιτροπής, της 5ης Φεβρουαρίου 2002, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες.
- (9) Για την έγκριση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου το οποίο θα εφαρμόζεται στην Κοινότητα, το πρότυπο είναι ανάγκη, καταρχήν, να ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση που διέπει τις προαναφερόμενες οδηγίες του Συμβουλίου, δηλαδή η εφαρμογή του να οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης. Η αρχή αυτή εξετάζεται υπό το φως των προαναφερθεισών οδηγιών του Συμβουλίου χωρίς να επιβάλλει μια αυστηρή συμμόρφωση προς καθεμιά από τις διατάξεις των οδηγιών αυτών. Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 17ης Ιουλίου 2002, το πρότυπο αυτό πρέπει να προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και, τέλος, να ανταποκρίνεται σε θεμελιώδη κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι εύχρηστες.
- (10) Μια τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων θα πρέπει να παρέχει υποστήριξη και εμπειρογνομοσύνη στην Επιτροπή κατά την αξιολόγηση των διεθνών λογιστικών προτύπων.
- (11) Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να κινείται γρήγορα όταν προτείνονται διεθνή λογιστικά πρότυπα και ταυτόχρονα να αποτελεί για τους κυρίως ενδιαφερομένους, ιδίως για τους εθνικούς φορείς καθορισμού λογιστικών προτύπων, τους φορείς εποπτείας στον τομέα των κινητών αξιών, των τραπεζών και των ασφαλειών, τις κεντρικές τράπεζες, συμπεριλαμβανομένης της ΕΚΤ, τον κλάδο των λογιστών και όσους καταρτίζουν και χρησιμοποιούν λογαριασμούς, ένα μέσο διαλόγου, μελέτης και ανταλλαγής πληροφοριών γύρω από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να αποτελεί μέσο για την ανάπτυξη κοινής αντίληψης όσον αφορά τα εγκεκριμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα στην Κοινότητα.
- (12) Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό—τα οποία απαιτούν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων, είναι απαραίτητα για την επίτευξη του στόχου της συμβολής στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και, κατ' επέκταση, στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.
- (13) Σύμφωνα με την ίδια αρχή, είναι απαραίτητο να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει διεθνών λογιστικών προτύπων που υιοθετούνται με τη διαδικασία που θεσπίζει ο παρών κανονισμός. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίζουν κατά πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και σε άλλες εταιρείες όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων και/ή των ετήσιων λογαριασμών τους.
- (14) Προκειμένου να διευκολύνεται η ανταλλαγή απόψεων και να παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη μέλη να συντονίζουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή θα πρέπει να ενημερώνει κατά διαστήματα την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων σχετικά με τα δρομολογούμενα σχέδια, τα έγγραφα εργασίας, τις περιληπτικές εκθέσεις, για συγκεκριμένα θέματα και τα σχέδια εκθέσεων τα οποία εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ, καθώς και για τις προκύπτουσες τεχνικές εργασίες της τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων. Είναι επίσης σημαντικό να ενημερώνεται η κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων εγκαίρως σε περίπτωση που η Επιτροπή προτίθεται να μην προτείνει την υιοθέτηση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου.
- (15) Κατά τις συζητήσεις και κατά την επεξεργασία των θέσεων που θα πρέπει να λαμβάνονται για τα έγγραφα που εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ στη διαδικασία εκπόνησης διεθνών λογιστικών προτύπων (IFRS και SIC-IFRIC), η Επιτροπή θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη σημασία που έχει η αποφυγή ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων για τις ευρωπαϊκές εταιρείες που ασκούν δραστηριότητα στην παγκόσμια αγορά και, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, τις απόψεις που εκφράζονται από τις αντιπροσωπείες στην κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων. Η Επιτροπή θα εκπροσωπείται στα καταστατικά όργανα του ΟΔΛΠ.
- (16) Ένα πρόσφορο και αυστηρό καθεστώς επιβολής είναι ουσιώδους σημασίας για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Δυνάμει του άρθρου 10 της συνθήκης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η Επιτροπή προτίθεται να βρίσκεται σε επαφή με τα κράτη μέλη, κυρίως μέσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (CESR), με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

(<sup>1</sup>) ΕΕ L 184 της 17.7.1999, σ. 23.

- (17) Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, τόσο στην Κοινότητα όσο και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μια άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για εταιρείες των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Είναι ωστόσο καίριας σημασίας να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα ΔΑΠ ως ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της Κοινότητας.
- (18) Προκειμένου να δοθεί στα κράτη μέλη και στις εταιρείες η δυνατότητα να προβούν στις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για να καταστήσουν δυνατή την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ορισμένες από τις διατάξεις είναι ανάγκη να τεθούν σε εφαρμογή το 2005. Θα πρέπει να θεσπισθούν κατάλληλες διατάξεις για την, για πρώτη φορά, εφαρμογή των ΔΑΠ από εταιρείες, ως συνέπεια της ενάρξεως ισχύος του παρόντος κανονισμού. Οι εν λόγω διατάξεις θα πρέπει να καταρτισθούν σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να εξασφαλισθεί η αναγνώριση των υιοθετούμενων λύσεων παγκοσμίως.

## ΕΞΕΔΩΣΑΝ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

## Άρθρο 1

## Στόχος

Ο παρών κανονισμός στοχεύει στην υιοθέτηση και τη χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4, ούτως ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

## Άρθρο 2

## Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως «διεθνή λογιστικά πρότυπα» νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC-ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΑΠ).

## Άρθρο 3

## Υιοθέτηση και χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων

1. Σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα διεθνών λογιστικών προτύπων λαμβάνεται από την Επιτροπή.

2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούν να υιοθετούνται μόνον εφόσον:

- δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, και προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και
- πληρούν τα κριτήρια της κατανοησιμότητας, της συνέπειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της ευστασίας της διαχείρισης.

3. Το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2002, η Επιτροπή, βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, λαμβάνει απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα των εν χρήσει διεθνών λογιστικών προτύπων κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος κανονισμού.

4. Τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, υπό τύπον κανονισμού της Επιτροπής, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

## Άρθρο 4

## Ενοποιημένοι λογαριασμοί εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών

Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δικαίω ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οπουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών (\*).

## Άρθρο 5

## Δυνατότητες όσον αφορά τους ετήσιους λογαριασμούς και τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες

Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν:

- α) τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4 να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους,
- β) τις άλλες εταιρείες, πλην εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 4, να καταρτίζουν τους ενοποιημένους ή/και τους ετήσιους λογαριασμούς τους,

σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2.

## Άρθρο 6

## Διαδικασία επιτροπής

1. Η Επιτροπή επικουρείται από μια κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, αναφερόμενη στο εξής ως «επιτροπή».
2. Οσάκις γίνεται αναφορά στην παρούσα παράγραφο, ισχύουν τα άρθρα 5 και 7 της απόφασης 1999/468/ΕΚ, τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 8 της ίδιας απόφασης.

(\* ) ΕΕ L 141 της 11.6.1993, σ. 27· οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2000/64/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 290 της 17.11.2000, σ. 27).



Η προθεσμία η οποία ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 6 της απόφασης 1999/468/ΕΚ καθορίζεται σε τρεις μήνες.

3. Η επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό.

#### Άρθρο 7

##### Ενημέρωση και συντονισμός

1. Η Επιτροπή διατηρεί τακτικές επαφές με την επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των δρομολογούμενων προγραμμάτων του ΟΔΑΠ και τα τυχόν σχετικά έγγραφα που εκδίδονται από τον ΟΔΑΠ προκειμένου να συντονίζει τις θέσεις και να διευκολύνει τις συζητήσεις σχετικά με την υιοθέτηση προτύπων που ενδέχεται να προκύψουν από τα εν λόγω προγράμματα και έγγραφα.

2. Η Επιτροπή ενημερώνει δεόντως και εγκαίρως την επιτροπή για την πρόθεσή της να μην προτείνει την υιοθέτηση συγκεκριμένου προτύπου.

#### Άρθρο 8

##### Κοινοποίηση

Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή και στα υπόλοιπα κράτη μέλη τα μέτρα που λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 5.

#### Άρθρο 89

##### Μεταβατικές διατάξεις

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για

κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

α) των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή

β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

#### Άρθρο 10

##### Ενημέρωση και ανασκόπηση

Η Επιτροπή προβαίνει σε ανασκόπηση της λειτουργίας του παρόντος κανονισμού και υποβάλλει σχετική έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο το αργότερο την 1η Ιουλίου 2007.

#### Άρθρο 11

##### Έναρξη ισχύος

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 19 Ιουλίου 2002.

Για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

Ο Πρόεδρος

P. COX

Για το Συμβούλιο

Ο Πρόεδρος

T. PEDERSEN

**Νόμος 2992/2002  
ΦΕΚ 54 Α' / 20-3-2002**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'  
ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**

**Άρθρο 1  
Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: (α) Ισολογισμό (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.  
- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

2. Στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α - 1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των "μητρικών" εταιριών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των "μητρικών" εταιριών των Ομίλων αυτών.

3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

4. Οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα αυτό. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσεως παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων.

5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του "κόστους" προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

6. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Όμιλος XYZ: Κατάσταση αποτελεσμάτων για τη χρήση που έληξε την 31.12.20+2

(απεικόνιση της ταξινόμησης των δαπανών κατ' είδος)

(σε χιλιάδες των νομισματικών μονάδων)

	20-2	20-1
Έσοδα	X	X
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	X	X
Μεταβολές στα αποθέματα των ετοιμών προϊόντων και εργασιών υπό εκτέλεση	(X)	X
Παγιοποιήσεις ιδιοκατασκευών	X	X
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	(X)	(X)
Δαπάνες προσωπικού	(X)	(X)
Δαπάνες αποσβέσεων	(X)	(X)
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	(X)	(X)
Κέρδος εκμετάλλευσης	<u>X</u>	<u>X</u>
Κόστος χρηματοοικονομικό	(X)	(X)
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Κέρδος προ φόρων</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Φόρος εισοδήματος	(X)	(X)
<b>Κέρδος μετά την αφαίρεση του φόρου</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Δικαιώματα μειοψηφίας	(X)	(X)
<b>Καθαρό οργανικό κέρδος ή ζημιά</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Έκτακτα κονδύλια	<u>X</u>	(X)
<b>Καθαρό κέρδος χρήσεως</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

**Όμιλος XYZ: Κατάσταση αποτελεσμάτων για τη χρήση που έληξε την 31.12.20+2**

(απεικόνιση της ταξινόμησης των εξόδων κατά λειτουργία)  
(σε χιλιάδες των νομισματικών μονάδων)

	20-2	20-1
Έσοδα	X	X
Κόστος πωλήσεων	(X)	(X)
Μικτό κέρδος	X	X
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	X	X
Έξοδα διαθέσεως	(X)	(X)
Έξοδα διοικήσεως	(X)	(X)
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	(X)	(X)
Κέρδος εκμετάλλευσης	X	X
Κόστος χρηματοοικονομικό	(X)	(X)
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
<b>Κέρδος προ φόρων</b>	X	X
Φόρος εισοδήματος	(X)	(X)
<b>Κέρδος μετά την αφαίρεση του φόρου</b>	X	X
Δικαιώματα μειοψηφίας	(X)	(X)
<b>Καθαρό οργανικό κέρδος</b>	X	X
Έκτακτα κονδύλια	X	(X)
<b>Καθαρό κέρδος χρήσεως</b>	X	X

Όμιλος XYZ: Κατάσταση των καταχωρημένων κερδών και ζημιών  
για το έτος που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20+2

(σε χιλιάδες νομισματικών μονάδων)

	20-2	20-1
Πλεόνασμα/(Έλλειμμα) από επανεκτίμηση ακινήτων	(X)	X
Πλεόνασμα/(Έλλειμμα) από επανεκτίμηση των επενδύσεων	X	(X)
Συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μονάδων του εξωτερικού	(X)	(X)
<b>Καθαρά κέρδη μη καταχωρημένα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων</b>	X	X X
<b>Καθαρά κέρδη χρήσεως</b>	X	
<b>Σύνολο καταχωρημένων κερδών ή ζημιών</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Επιδράσεις μεταβολών των λογιστικών μεθόδων		<u>(X)</u>

Το ανωτέρω παράδειγμα απεικονίζει μια προσέγγιση που παρουσιάζει όσες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύουν κέρδη και ζημιές της κάθε κατηγορίας των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτή την προσέγγιση, μια συμφωνία των υπολοίπων ανοίγματος και κλεισίματος του μετοχικού κεφαλαίου, των αποθεματικών και των σωρευμένων κερδών, όπως απεικονίστηκε ανωτέρω, δίδεται στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Όμιλος XYZ : Ισολογισμός κατά την 31 Δεκεμβρίου 20+2

(σε χιλιάδες νομισματικών μονάδων)

	20-2	20-2	20-120-1
<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία</b>			
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	X		X
Υπεραξία επιχειρήσεως	X		X X
Βιομηχανικές άδειες	X		X
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	X		X
Άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία	X		X
		X	X
<b>Κυκλοφορούν Ενεργητικό</b>			
Αποθέματα	X		X
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	X		X
Προκαταβολές	X		X
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X		X
		X	X
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>			
<b>Κεφάλαιο και αποθεματικά</b>			
Εκδοθέν κεφάλαιο	X		X
Αποθεματικά	X		X
Σωρευμένα Κέρδη (Ζημιές)	X		X
		X	X
Δικαιώματα μειοψηφίας		X	X
<b>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>			
Έντοκα δάνεια	X		X
Φόροι επομένων χρήσεων	X		X
Υποχρεώσεις παροχών αποχωρήσεως	X		X
		X	X
<b>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>			
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	X		X
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X		X
Βραχυπρόθεσμο μέρος εντόκων δανείων	X		X
Πρόβλεψη εγγυήσεων	X		X
		X	X
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως και Υποχρεώσεων</b>		<u>X</u>	<u>X</u>

**Όμιλος XYZ: Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων για το έτος που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20+2**

	Αποθεματικό					Σύν.
	Μετοχικό Κεφάλαιο	Υπέρ το Άρτιο	Διαφορές Αναπρ.	μετατροπής Ξ.Ν.	Κέρδη εις νέον	
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 20-0	X	X	X	(X)	X	X
Μεταβολές λογιστικών μεθόδων					(X)	(X)
Διορθωμένο υπόλοιπο	X	X	X	(X)	X	X
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των ακινήτων			X			X
Έλλειμμα επανεκτίμησης των επενδύσεων			(X)			(X)
Συναλλαγματικές διαφορές				(X)		
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			X	(X)		X
Καθαρό κέρδος χρήσεως					X	X
Μερίσματα					(X)	(X)
Έκδοση Μετοχικού Κεφα- λαίου	X	X				X
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 20-1	X	X	X	(X)	X	X
Έλλειμμα επανεκτίμησης των ακινήτων			(X)			(X)
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των επενδύσεων			X			X
Συναλλαγματικές διαφορές				(X)		(X)
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			(X)	(X)		(X)
Καθαρό κέρδος περιόδου					X	X
Μερίσματα					(X)	(X)
Έκδοση Μετοχικού Κεφα- λαίου	X	X				X
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 20-2	X	X	X	(X)	X	X

*Μια εναλλακτική μέθοδος παρουσίασης των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων παρατίθεται κατωτέρω.*

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΒΙΒΛΙΑ

*"ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ, ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ".*

Συγγραφείς : Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης.

### ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ" :

- Τεύχος 553, Απρίλιος 2001
- Τεύχος 561, Δεκέμβριος 2001
- Τεύχος 564, Μάρτιος 2002
- Τεύχος 565, Απρίλιος 2002
- Τεύχος 571, Οκτώβριος 2002

Περιοδικό "ΕΨΙΛΟΝ 7"

- Τεύχος 65 (266) 30-05-2003
- Τεύχος 70 (271) 04-07-2003
- Τεύχος 74 (275) 29-08-2003
- Τεύχος 95 (296) 30-01-2004

Περιοδικό "ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ"

-Ετησια έκδοση της "allmedia" με τη συνεργασία του επιτελείου του περιοδικού "Επιλογή", τεύχος Δεκεμβρίου 2002.

### ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ

- Εφημερίδα "Express"
- Εφημερίδα "Ισοτιμία"
- Εφημερίδα "Κέρδος"
- Εφημερίδα "Ναυτεμπορική"

### ΣΕΛΙΔΕΣ INTERNET

\* Ελληνικές

- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών: [www.soel.gr](http://www.soel.gr)
- Εθνικό Τυπογραφείο : [www.et.gr](http://www.et.gr)
- Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών : [www.ase.gr](http://www.ase.gr)
- Εφημερίδα Ημερησία : [www.imerissia.gr](http://www.imerissia.gr)

\* Ξένες

- International Accounting Standards Board : [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)
- Financial Accounting Standards Board : [www.Fasb.org](http://www.Fasb.org)
- International Federation of Account : [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- The European Federation of Accountants : [www.fee.be](http://www.fee.be)





