



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ  
(Δ.Λ.Π.) ΣΤΟ ΚΛΑΔΟ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ  
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)**



**ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ:**

*Κλαουδάτου Μαρία*

*Λάσκαρη Αικατερίνη*

*Τσαπικούνη Αθηνά*

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:**

*Κος Γκόλφης Γεώργιος*

ΠΑΤΡΑ

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2012

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στην εκπόνηση της παρούσας εργασίας μας συνέβαλαν αρκετοί άνθρωποι τους οποίους οφείλουμε να ευχαριστήσουμε, αφού η βοήθεια τους οδήγησε στην ποιοτικότερη παρουσίαση του θέματος.

Καταρχάς η συμβολή του επιβλέποντος καθηγητή κ. Γκόλφη Τεώργιο υπήρξε καθοριστική στην ολοκλήρωση της πτυχιακής μας εργασίας. Οι καίριες υποδείξεις του και η κριτική τόσο στο κείμενο όσο και στην ανάλυση οδήγησαν στο βέλτιστο αποτέλεσμα.

Επίσης, μέσα από την καρδιά μας, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειες μας για την αμέριστη συμπαράσταση και ευθάρρυνση που μας προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια για την επιτυχή ολοκλήρωση των σπουδών μας.

Τέλος, ένα ευχαριστώ στους φίλους μας που συμμερίστηκαν την αγωνία μας και στήριξαν κάθε βήμα μας έως την επιτυχή εκπόνηση αυτής.

Με εκτίμηση,

Μαρία, Αικατερίνη, Αθηνά

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	3
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	10

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο**

#### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΘΕΜΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	11
1.2 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ .....	11
1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	12
1.4 ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	12
1.5 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	13
1.6 ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	16
1.7 ΣΤΟΧΟΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	16

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο**

#### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)**

2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ Δ.Λ.Π.....	19
2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ – ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	20
<u>2.2.1 ΕΠΙΤΡΟΠΟΙ (TRUSTEES)</u> .....	22
<u>2.2.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ (IASB)</u> .....	22
<u>2.2.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ (IASB)</u> .....	22
<u>2.2.3 ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (SAC)</u> .....	22
<u>2.2.4 ΜΟΝΙΜΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ (SIC – IFRIC)</u> .....	22
2.3 ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ IASC – ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	23
<u>2.3.1. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC</u> .....	23
<u>2.3.2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ IASC</u> .....	23
<u>2.3.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</u> .....	24
2.4 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	24
<u>2.4.1 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u> .....	24

<u>2.4.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u> .....	25
<u>2.4.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u> .....	26
<u>2.4.4 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u> .....	27
2.5 ΣΚΟΠΟΣ - ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	27
2.6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ.....	28
2.7 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	29
<u>2.7.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ</u> .....	29
<u>2.7.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ</u> .....	30
<u>2.7.3 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΟΥΝ</u> .....	31
2.8 «ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΚΑΝΔΑΛΑ».....	31
2.8.1 Η ΠΤΩΣΗ ENRON.....	33
2.8.2 ΣΚΑΝΔΑΛΟ WORLD.COM.....	36

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο**

### **ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

3.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	37
<u>3.1.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	37
<u>3.1.2 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u> .....	38
<u>3.1.3 Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ</u> .....	39
<u>3.1.4 ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u> .....	42
3.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	44
<u>3.2.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	44
3.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 - ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ.....	53
<u>3.3.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	53
<u>3.3.2 ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ</u> .....	54
<u>3.3.3 ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ</u> .....	55
<u>3.3.4 ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</u> .....	55
<u>3.3.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ</u> .....	56

<u>3.3.6 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</u> .....	56
<u>3.3.7 ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΕΡΓΑ</u> .....	57
<u>3.3.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</u> .....	57
3.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 - : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	59
<u>3.4.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	59
<u>3.4.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ</u> <u>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ</u> .....	61
<u>3.4.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ</u> .....	62
<u>3.4.4 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	63
3.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	72
3.5.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	72
<u>3.5.2 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u> .....	73
<u>3.5.3 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ</u> .....	74
<u>3.5.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ</u> .....	74
<u>3.5.5 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	75
<u>3.5.6 Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ</u> .....	77
<u>3.5.7 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ</u> <u>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u> .....	77
3.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 – ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	78
<u>3.6.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	78
<u>3.6.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ</u> .....	78
<u>3.6.3 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ</u> .....	81
3.7 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 – ΕΣΟΔΑ.....	81
<u>3.7.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	81
<u>3.7.2 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	83
3.8 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....	84
<u>3.8.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	84
<u>3.8.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ</u> .....	84
<u>3.8.3 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	85
3.9 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31 - ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	86
<u>3.9.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	86

<u>3.9.2 ΕΝΝΟΙΕΣ, ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ</u> .....	86
<u>3.9.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ</u> .....	89
<u>3.9.4 ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ</u>	90
<u>3.9.5 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ</u> .....	91
3.10 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ.....	91
<u>3.10.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	91
<u>3.10.2 ΟΡΙΣΜΟΙ</u> .....	92
<u>3.10.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ</u> .....	93
<u>3.10.4 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</u> .....	93
<u>3.10.5 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	94
3.11 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33 - ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.....	95
<u>3.11.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	95
<u>3.11.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ</u> .....	95
<u>3.11.3 ΜΕΙΩΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ</u> .....	96
3.12 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 - ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	97
<u>3.12.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	97
<u>3.12.2 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΗΣ ΑΞΙΑΣ</u> .....	98
<u>3.12.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟ ΕΠΑΝΑΕΚΤΙΜΗΣΗ</u> .....	98
<u>3.12.4 ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ</u> .....	99
<u>3.12.5 ΦΗΜΗ ΚΑΙ ΠΕΛΑΤΕΙΑ</u> .....	99
<u>3.12.6 ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ</u> .....	100
<u>3.12.7 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	101
3.13 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 - ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	102
<u>3.13.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</u> .....	102
<u>3.13.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ</u> .....	103
<u>3.13.3 ΣΤΑΔΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ</u> .....	104
<u>3.13.4 ΑΓΟΡΑ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ</u> .....	105

<u>3.13.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ</u> .....	105
<u>3.13.6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u> .....	105
<u>3.13.7 ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ</u> .....	106
<u>3.13.8 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ</u> .....	107
<u>3.13.9 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ</u> .....	108
<u>3.13.9.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ</u> .....	108
<u>3.13.9.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</u> .....	109
3.10 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ν.2238/94	111
<u>3.10.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</u> .....	112
<u>3.10.2 ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ - ΑΡΘΡΟ 34</u> .....	112
<u>3.10.3 Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ -</u> <u>ΑΡΘΡΟ 34</u> .....	113
<u>3.10.4 Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ</u> <u>ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ - ΑΡΘΡΟ 35</u> .....	114
<u>3.10.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟΝ</u> <u>ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥΣ</u> .....	116
<u>3.10.6 ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗ ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΜΕΝΩΝ</u> <u>ΑΚΙΝΗΤΩΝ</u> .....	116
<u>3.10.7 ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΗΣ</u> <u>ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ. (ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ,</u> <u>ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ)</u> .....	117
<u>3.10.8 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</u> .....	119
<u>3.10.9 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.</u> <u>Λ. Π. ΚΑΙ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.</u> .....	123

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο**

### **ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**

4.1 Δ.Λ.Π 1.....	125
<u>4.1.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	125
<u>4.1.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 1 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u> <u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	126
4.2 Δ.Λ.Π. 7.....	134
<u>4.2.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	134

<u>4.2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 7 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	135
4.3 Δ.Λ.Π. 11.....	137
<u>4.3.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	137
<u>4.3.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 11 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	137
4.4 Δ.Λ.Π. 12.....	139
<u>4.4.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	139
<u>4.4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 12 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	140
4.5 Δ.Λ.Π. 16.....	141
<u>4.5.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	141
<u>4.5.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 16 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	142
4.6 Δ.Λ.Π. 17.....	146
<u>4.6.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	146
<u>4.6.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 17 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	147
4.7 Δ.Λ.Π. 18.....	149
<u>4.7.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	149
<u>4.7.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 18 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	149
4.8 Δ.Λ.Π. 23.....	153
<u>4.8.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	153
<u>4.8.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 23 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	153
4.9 Δ.Λ.Π. 31.....	157
<u>4.9.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 31 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	157
4.10 Δ.Λ.Π. 32.....	159
<u>4.10.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 32 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ-</u>	
<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ</u> .....	159
4.11 Δ.Λ.Π. 33.....	160



<u>4.11.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 33 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ-</u> <u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ</u> .....	160
4.12 Δ.Λ.Π. 36.....	162
<u>4.12.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 36 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ-</u> <u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ</u> .....	162
4.13 Δ.Λ.Π. 38.....	164
<u>4.13.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</u> .....	164
<u>4.13.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 38 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ –</u> <u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ</u> .....	164

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ-ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ**

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	168
5.2 ΑΝΑΛΥΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	169
5.3 ΔΥΣΧΕΡΕΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	171
5.4 ΟΦΕΛΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	173
5.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	174
<u>5.5.1 ΘΕΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΕΣ, ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΚΑΙ</u> <u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ- ΣΟΒΑΡΕΣ ΔΟΜΙΚΕΣ</u> .....	174
<u>5.5.2 ΘΕΜΑ Η ΕΠΟΠΤΕΙΑ</u> .....	175
<u>5.5.3 ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ</u> .....	176
<u>5.5.4 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ</u> .....	176
<u>5.5.5 ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ</u> .....	177
5.6 ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	178
 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	 179

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στις μέρες μας, η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομοιογενοποίηση των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης και των ισολογισμών των τεχνικών επιχειρήσεων. Η κρίση που ταλανίζει αυτή τη περίοδο τις αγορές, καθώς επίσης και η έλλειψη εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, καθιστά αναγκαία την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις επηρεάσει, οφείλει να τις παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και δεν καλύπτει πλέον τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού. Η καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ανά τον κόσμο.

Στη παρούσα εργασία μελετήθηκαν ισολογισμοί 9 τεχνικών εταιρειών με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) σε σύγκριση με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) με σκοπό να διαπιστωθεί εάν η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις λογιστικές καταστάσεις των τεχνικών και κατασκευαστικών εταιριών είχαν θετική ή αρνητική από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Εταιριών

Η εργασία αυτή «Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) στο κλάδο των τεχνικών εταιρειών και οι διαφορές τους που δημιουργούνται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)» ξεκίνησε τον Σεπτέμβριο του 2011 και ολοκληρώθηκε τον Φεβρουάριο του 2012. Το θέμα εισηγήθηκε ο κος Γκόλφης Γεώργιος (εκπαιδευτικό Προσωπικό Α.Τ.Ε.Ι. Πατρών – Τμήματος Λογιστικής) και επιμεληθήκαν οι σπουδάστριες της σχολής Διοίκησης & Οικονομίας τμήματος Λογιστικής, Κλαουδάτου Μαρία, Λάσκαρη Αικατερίνη και Τσαπικούνη Αθηνά του Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια καινοτομία του λογιστικού συστήματος, η επιτυχής υιοθέτησή τους από τις τεχνικές και κατασκευαστικές επιχειρήσεις θα αποτελέσει την αιχμή του δόρατος για την μελλοντική τους ανάπτυξη. Η τεράστια σημασία των Διεθνών Λογιστικών προτύπων στις μέρες, το ενδιαφέρον της αγοράς και οι προσωπικές επιθυμίες μας αποτέλεσαν κίνητρα για τη μελέτη του συγκεκριμένου θέματος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο**

### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΘΕΜΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

#### **1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Ο κλάδος των κατασκευών, αποτελεί έναν από τους δυναμικότερους της ελληνικής οικονομίας. Χαρακτηριστική είναι η φράση ότι «Η οικοδομή είναι η ατμομηχανή της ελληνικής οικονομίας». Η ποικιλομορφία και η ιδιαιτερότητα των εργασιών, των τεχνικών εταιρειών, οδήγησαν στη ρύθμιση των θεμάτων τους από μια πληθώρα νομοθετημάτων. Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, θα εξεταστούν θέματα που αφορούν τις πρόσφατες φορολογικές και λογιστικές ρυθμίσεις, που επιβλήθηκαν στον κλάδο, καθώς και τις συνέπειες της εφαρμογής τους.

Οι εξελίξεις αυτές προκλήθηκαν κυρίως με την υποχρέωση της χώρας μας, να εφαρμόσει τον Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1725/2003, με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δυνάμει του Κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002. Η ρύθμιση των θεμάτων που θα οδηγήσουν σταδιακά στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, ξεκινά με το Ν.2992/2002 και ακολουθούν ο Ν.3148/2003, ο Ν.3229/2004 και ο Ν.3301/2004. Οι νόμοι αυτοί είτε αυτόνομα, είτε τροποποιώντας το Ν.2190/1920, κατέστησαν τελικά υποχρεωτική, τόσο στις εισηγμένες εταιρείες του Χρηματιστηρίου Αθηνών όσο και στις εταιρείες που αυτές ενοποιούν, την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., από τη χρήση 2005 και μετά. Από τις μεταβολές, που αυτή η μετάβαση έφερε, επιλέγονται αυτές που αποτελούν ειδικά θέματα των κατασκευαστικών εταιρειών και εξυπηρετούν πιστότερα τους σκοπούς της παρούσας εργασίας.

Γενικότερα η εφαρμογή των Δ.Λ.Π., δεν αποτελεί ένα θέμα ενδιαφέρον μόνο για τις ισχυρές μεν, αλλά ολιγάριθμες εισηγμένες τεχνικές εταιρείες του Χρηματιστηρίου Αθηνών, αλλά αφορά το σύνολο του κλάδου, διότι στο κοντινό μέλλον τα πρότυπα σταδιακά, θα αποκτήσουν καθολική εφαρμογή.

#### **1.2 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ**

Στα πλαίσια ολοκλήρωσης της προπτυχιακής μας, ανώτατης τεχνολογικής εκπαίδευσης στο Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας και συγκεκριμένα στο Τμήμα Λογιστικής (Σ.Δ.Ο.), η εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας είναι αναγκαία. Οι κύριοι λόγοι που μας έκαναν να επιλέξουμε το συγκεκριμένο θέμα είναι οι παρακάτω:

- Λόγω της αποφοίτησής μας, θεωρούμε κατά τη κρίση μας, ότι το συγκεκριμένο θέμα είναι πιο κοντά στις μελλοντικές μας προσδοκίες ενασχόλησης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Οι ακαδημαϊκές συμβουλές και παροτρύνσεις για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας.
- Το ενδιαφέρον του θέματος για τις ποικίλες πτυχές εξέτασής του – ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και τα νέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αποτελούν τα τελευταία χρόνια ένα από τα σημαντικότερα θέματα στη διεθνή λογιστική και επιχειρηματική κοινότητα.

### **1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας θα γίνει προσπάθεια, τόσο της περιγραφής όσο και της μέτρησης της επίδρασης, που άσκησαν τα Δ.Λ.Π. στις εισηγμένες τεχνικές εταιρείες σε σχέση με το έως τότε ισχύον καθεστώς. Έτσι λοιπόν γίνονται αντιληπτές οι διαφορές: στον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών, στην καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων, στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και στην ποιότητα της πληροφόρησης που έφερε η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στην ελληνική πραγματικότητα. Σκοπός λοιπόν της εργασίας αυτής ,είναι να κάνει κατανοητές στον αναγνώστη του, τις έννοιες ,τις λειτουργίες και το σκοπό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς επίσης να τον βοηθήσει να συνειδητοποιήσει την τεράστια σημασία που έχουν αυτά στο κλάδο των τεχνικών και κατασκευαστικών επιχειρήσεων και πως επηρεάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Η γνώση αυτή, θα αποτελέσει την βάση για μια σε βάθος μελέτη ορισμένων εξειδικευμένων θεμάτων, όσον αφορά τα ΔΛΠ.

Στόχος αυτής της μελέτης είναι η παρουσίαση των επιπτώσεων από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των Ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 10 εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

### **1.4 ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Η δομή της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρακάτω:

Στο **Κεφάλαιο 1** γίνεται αναφορά στο σκοπό της εργασίας, ο οποίος εξειδικεύεται περαιτέρω σε μία σειρά από στόχους που πρέπει να επιδιωχθούν για την επίτευξη τους.

Στο **Κεφάλαιο 2** θα γίνει μία ιστορική ανασκόπηση των γεγονότων από την ίδρυση της IASC και την έκδοση των πρώτων ΔΛΠ, την αναδιοργάνωσή της και την έκδοση των

ΔΠΧΠ έως την υιοθέτηση των προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση και συνεπώς και από την Ελλάδα. Επίσης ,γίνεται μια σύντομη αναφορά στον ορισμό και στη σημασία των ΔΛΠ. Κλείνοντας το κεφάλαιο, αναφερόμαστε και στα κυριότερα σκάνδαλα που γίνεται μια επισκόπηση των γεγονότων –επιχειρηματικών σκανδάλων – που οδήγησαν στη θέσπιση άμεσης εφαρμογής των ΔΛΠ, με μια σύντομη αναφορά στις εταιρείες Enron, Global Crossing, WorldCom κ.ά..

Στο **Κεφάλαιο 3** γίνεται μια εισαγωγή και συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 1, 7, 12, 16, 17, 18, 23, 31, 32, 33, 36, 38 ως προς τον σκοπό τους και ως προς τα πεδία εφαρμογής τους καθώς επίσης και τον λογιστικό χειρισμό τους.

Στο **Κεφάλαιο 4** αρχικά θα παρουσιαστούν οι κυριότερες έρευνες αναφορικά με το θέμα των επιπτώσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ και στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν. Στη συνέχεια του ίδιου Κεφαλαίου, θα παρουσιαστούν οι κυριότερες διαφορές των ΔΛΠ 1, 7, 12, 16, 17, 18, 23, 31, 32, 33, 36, 38 με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία), δίνοντας έμφαση σε εκείνες τις διαφορές που επηρεάζουν σε σημαντικότερο βαθμό τα Αποτελέσματα Χρήσης και την Καθαρή Θέση, παρουσιάζοντας ταυτόχρονα και παραδείγματα από εισηγμένες τεχνικές και κατασκευαστικές επιχειρήσεις.

Τέλος, το τελευταίο Κεφάλαιο (**Κεφάλαιο 5**) αποτελεί τον επίλογο της εργασίας αυτής όπου παρατίθενται όλα τα συμπεράσματα και οι γενικές διαπιστώσεις που προκύπτουν κατόπιν μελέτης και ανάλυσης των προαναφερθέντων κεφαλαίων.

Επιπρόσθετα, σας παραπέμπουμε στις βιβλιογραφικές αναφορές που χρησιμοποιήθηκαν.

## **1.5 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν προϊόν μίας διεθνούς προσπάθειας που σκοπό έχει να δημιουργήσει κοινούς λογιστικούς κώδικες ανάμεσα στα διάφορα κράτη. Φορέας για την δημιουργία τους, έχει ορισθεί η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC). Κύρια καθήκοντα της επιτροπής αυτής, όπως ορίζονται στο καταστατικό της είναι :

- να διαμορφώνει και να δημοσιεύει, για το ευρύτερο κοινό, Λογιστικά Πρότυπα που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.

- να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών προτύπων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Μια σύντομη παράθεση των διεθνών λογιστικών προτύπων, που καταδεικνύει το εύρος των θεμάτων με τα οποία ασχολούνται, θα μπορούσαν να συνοψιστούν στους παρακάτω πίνακες.

Δ.Λ.Π.		S.I.C.
	Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων (Δεν είναι Πρότυπο)	
<b>1</b>	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	<b>8, 18</b>
<b>2</b>	Αποθέματα	<b>1</b>
<b>3</b>	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 22, 27 και 28)	
<b>4</b>	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 16, 22 και 38)	
<b>5</b>	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 1)	
<b>6</b>	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 15 και 29)	
<b>7</b>	Καταστάσεις Ταμιακών Ροών	
<b>8</b>	Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους	<b>8</b>
<b>9</b>	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 38)	
<b>10</b>	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού	
<b>11</b>	Συμβάσεις κατασκευής έργων	
<b>12</b>	Φόροι εισοδήματος	<b>21, 25</b>
<b>13</b>	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 1)	
<b>14</b>	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα	
<b>15</b>	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών	
<b>16</b>	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	<b>14, 23</b>
<b>17</b>	Μισθώσεις	<b>15</b>
<b>18</b>	Έσοδα	
<b>19</b>	Παροχές σε εργαζόμενους	
<b>20</b>	Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης	<b>10</b>
<b>21</b>	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος	<b>7, 11, 19</b>
<b>22</b>	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων	<b>9, 22</b>
<b>23</b>	Κόστος Δανεισμού	<b>2</b>
<b>24</b>	Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών	
<b>25</b>	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 39 και 40)	

26	Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης	
27	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές	12
28	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς επιχειρήσεις	3, 20
29	Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	19
30	Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων	
31	Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες	13
32	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση	5, 32,17
33	Κέρδη κατά Μετοχή	24
34	Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση	
35	Διακοπόμενες Εκμεταλλεύσεις	
36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	
37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	
38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία	6
39	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση	
40	Επενδύσεις σε Ακίνητα	
41	Γεωργία	

Ένα πολύ ευαίσθητο και κρίσιμο θέμα στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι η σωστή μετάβαση από τα εκάστοτε εθνικά πρότυπα, σε αυτά των διεθνών. Συγκεκριμένα, κρίσιμος θεωρείται ο χειρισμός των διαφορών, που βεβαίως προκύπτουν από τους διαφορετικούς κανόνες αποτίμησης, που τυχόν εφαρμόζουν τα δύο λογιστικά συστήματα. Η επιτροπή περιγράφει την ομαλή μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα αντίστοιχα διεθνή στο Δ.Π.Χ.Π.1.

Σε γενικές γραμμές ,το πρότυπο προσπαθεί να δώσει συγκριτικά στοιχεία για προηγούμενες χρήσεις και μία σωστή έναρξη (ισολογισμό βάσης), ώστε να ακολουθήσει ομαλά η εφαρμογή των διεθνών προτύπων. Το πρότυπο αυτό επιβάλλει κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης, την αναταξινόμηση των κονδυλίων και την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Για λόγους συγκρισιμότητας επιβάλλεται η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Η συγκεκριμένη μετατροπή γίνεται εξωλογιστικά. Κρίσιμο σημείο στη μετάβαση από εθνικά σε διεθνή πρότυπα, είναι ο χειρισμός των διαφορών αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων. Ο χειρισμός που προτείνεται είναι, οι διαφορές που προκύπτουν από προηγούμενες χρήσεις, να βαρύνουν την

καθαρή θέση και οι διαφορές που προκύπτουν στη χρήση, να βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Όπως είναι φυσικό, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν θα μπορούσε να μείνει ανενεργή μπροστά στις ιδιαίτερες ανάγκες του κατασκευαστικού κλάδου. Η σημασία του κλάδου καθώς και οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει η δραστηριότητα του, οδήγησε στη σύνταξη δύο προτύπων ειδικά για τις τεχνικές εταιρείες: το ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων και το Δ.Λ.Π. 31 «Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες».

## **1.6 ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προέκυψαν από την ανάγκη εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων κατά έναν κοινό για όλους τρόπο. Τα πρότυπα αυτά διαμορφώνονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) του οποίου το καταστατικό υπογράφηκε το Νοέμβριο του 1982.

Το IASB έχει σαν σκοπό να διαμορφώνει τα Λογιστικά Πρότυπα που πρέπει να τηρούνται κατά τη σύνταξη και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, να εργάζεται για την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, προτύπων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

Τα μέλη του IASB έχουν αναλάβει την υποχρέωση να προσπαθήσουν να πείσουν τις κυβερνήσεις, τα όργανα λογιστικής τυποποίησης και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών των χωρών τους για την χρησιμότητα, αξιοπιστία και εφαρμογή των ΔΛΠ, καθώς από μόνο του το IASB δεν έχει τη δυνατότητα ή την εξουσία να επιβάλλει την εφαρμογή τους. Σημαντικό ρόλο στην αποδοχή των ΔΛΠ από τις ευρωπαϊκές αγορές, έχει διαδραματίσει η Διεθνής Ομοσπονδία Κεφαλαιαγορών (IOSCO) η οποία τον Μάιο του 2000 υιοθέτησε τα ΔΛΠ ,με αποτέλεσμα να την ακολουθήσει στις αρχές τους 2001 η Ευρωπαϊκή Ένωση.

## **1.7 ΣΤΟΧΟΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Το IASB επιτυγχάνει τον πρωταρχικό στόχο με την ανάπτυξη και δημοσίευση των ΔΛΠ και την προώθηση της χρήσεως αυτών στις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις αλλά και σε άλλη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Τα ΔΛΠ θέτουν απαιτήσεις για καταχώρηση, αποτίμηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που είναι σημαντικά στις γενικού



σκοπού οικονομικές καταστάσεις. Επίσης ,θέτουν τέτοιες απαιτήσεις για συναλλαγές και γεγονότα που ανακύπτουν κυρίως σε ορισμένους κλάδους.

Τα ΔΛΠ είναι σχεδιασμένα για να εφαρμόζονται στις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και σε άλλη χρηματοοικονομική πληροφόρηση όλων των προσανατολισμένων στο κέρδος οικονομικών μονάδων. Αυτές οι καταστάσεις απευθύνονται προς τις κοινές πληροφοριακές ανάγκες ενός ευρέως κύκλου χρηστών, για παράδειγμα, μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων, και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου.

Η επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχεται πληροφόρηση για την χρηματοοικονομική θέση, οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής μονάδας που είναι χρήσιμη για τους χρήστες προκειμένου να λάβουν τις οικονομικές αποφάσεις τους.

Επιγραμματικά ,μπορούμε να σημειώσουμε ότι τα ΔΛΠ, ως ένα οργανωμένο σύνολο αρχών και κανόνων, που ενσωματώνει διεθνή γνώση και εμπειρία, επιδιώκει να προσεγγίσει την πραγματική οικονομική θέση και απόδοση μιας οικονομικής μονάδας παρουσιάζοντας αυτά στις οικονομικές καταστάσεις αξιόπιστα, κατανοητά και συγκρίσιμα.

Η δημιουργία και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης. Τα ΔΛΠ οφείλουν:

- να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης,
- να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείριση τους,
- να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων,
- να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά και να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν,
- να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις, όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα,

- να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών, και
- να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π)

#### 2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ Δ.Λ.Π

Κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) τηρεί τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τις Λογιστικές Οδηγίες της Ε.Ε. προσαρμοσμένες με τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας περί εταιρειών καθώς και την νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η αντιμετώπιση των θεμάτων που είχε μπροστά του ένας Έλληνας ορκωτός Λογιστής γινόταν με βάση τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, την φορολογική νομοθεσία και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), πρότυπα τα οποία σύμφωνα με μελέτες και έρευνες ήταν ελλιπή και συνήθως εσφαλμένα λόγω των μη έγκυρων επεμβάσεων του νομοθέτη σύμφωνα με αυτά, καθώς και στις παραβιάσεις των λογιστικών αρχών και στα λανθασμένα (νοθεμένα) αποτελέσματα που διεξήγαγε από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να σβήσει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να υπάρχει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη, την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα που οριοθετείτε μέχρι το 2005. Βέβαια, η ελληνική νομοθεσία με το νόμο 2992/20-3-2002 από 01/01/2003 επέβαλε στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

Θεωρούμε κατάλληλη αυτή τη στιγμή να δώσουμε έναν ορισμό των Δ.Λ.Π.

«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών, με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην («εύλογη») αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες με αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε Διεθνές επίπεδο». (Περιοδικό Λογιστικής έκδοση 4/08/05 τεύχος 603)

Είναι Πρότυπα και Διερμηνείες τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.-IASB). Αυτά περιλαμβάνουν:

- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και
- Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.) ή την προγενέστερη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.), και υιοθετούνται από το Συμβούλιο.

Ο σκοπός των Δ.Λ.Π. είναι να περιγράφει τη βάση παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους αλλά και το ελάχιστο περιεχόμενό τους.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχειρήσεως, που είναι χρήσιμες σε έναν ευρύτερο κύκλο χρηστών για να ληφθούν οικονομικές αποφάσεις.

Επίσης χρήσιμο είναι να αναφερθούμε και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο όρος «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» δεν είναι επίσημος, αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και στις αρχές που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι τα κάτωθι:

- Ε.Γ.Α.Σ. (Π.Δ.1123/1980)
- Ν.2190 /1920
- ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992)
- Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)
- Π.Δ. 299/2003 (Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων)
- Λοιπά Φορολογικά Νομοθετήματα (ΦΠΑ, κλπ)

## **2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ – ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας

συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών, της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.



**International  
Accounting Standards  
Committee Foundation®**

Τον Μάρτιο του 2001, συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (ITASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση Λογιστικών Προτύπων. Στις 1 Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που βασίστηκε στις προτάσεις της μελέτης που είχε ως τίτλο “Προτάσεις για τη Δόμηση της IASC στο μέλλον”. Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους (Trustees) και το IASB, όπως επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) – η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee (Σακέλλης, 2002, Grant Thornton, 2006 Α σελ.23)



Πηγή: Σακέλλης, 2002

### **2.2.1 ΕΠΙΤΡΟΠΟΙ (TRUSTEES)**

Οι Επίτροποι είναι 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, οι οποίοι έχουν ως αρμοδιότητες:

- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων,
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- Να τροποποιούν το καταστατικό Συμβούλιο (IASB)

*(Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002, Σακέλλης, 2002)*

### **2.2.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ (IASB)**

Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών 12 Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

### **2.2.3 ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (SAC)**

Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για τρία έτη, και έχει ως σκοπό την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη αυτών των σκοπών προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB.

*(Grant Thornton, 2006 Α' σελ.29)*

### **2.2.4 ΜΟΝΙΜΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ (SIC – IFRIC)**

Αποτελείται από 12 μέλη με θητεία επίσης τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα.

*(Grant Thornton, 2006 Α' σελ.29)*

## **2.3 ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ IASC – ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

### **2.3.1. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC**

Οι σκοποί της IASC σύμφωνα με το καταστατικό της, είναι:

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει στο ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
- Να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

*(Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002, Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003)*

### **2.3.2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ IASC**

Τα μέλη της IASC είναι υποχρεωμένα να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), τα οποία γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το IASB.
- Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
  - Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα ΔΛΠ (ή τα ΔΠΧΠ) και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
  - Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.
  - Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης.
  - Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.
  - Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Προτύπων διεθνώς.

*(Σακέλλης, 2002)*

### **2.3.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις νοούνται οι ακόλουθες καταστάσεις:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Προσάρτημα)

Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μία φορά το χρόνο και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής ή βιομηχανικής.

Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με διαφορετικούς τρόπους, οι οποίοι αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα ΔΛΠ.

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις και να την εκθέσει. *(Πρωτοψάλτης και Βρουστούρη, 2002, Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003)*

## **2.4 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

### **2.4.1 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και τα επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, τα οποία έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μιας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα ΔΛΠ για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών.



Για την επίτευξη αυτού του σκοπού της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και να διατυπώσει ΔΛΠ σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα ΔΛΠ τόσο περίπλοκα, ώστε να είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα. Τα ΔΛΠ που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα ΔΛΠ που δημοσιεύονται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων, δηλαδή των εγχώριων λογιστικών προτύπων της συγκεκριμένης χώρας, τα οποία αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα ΔΛΠ εφαρμόζονται.

Όπου εγχώρια λογιστικά πρότυπα απαιτούν παρέκκλιση από τα ΔΛΠ, τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα ΔΛΠ. (Σακέλλης, 2002)

#### **2.4.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Τα ΔΛΠ μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, ωστόσο μπορούν να αποτελέσουν μία βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τα ΔΛΠ επιτυγχάνουν τους στόχους τους, κυρίως μέσω της ανάπτυξης, της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές). Από την άλλη, οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και στόχος τους είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητά τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.

Τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων. Πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους και κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου προτύπου επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου.

Ένα πρόβλημα που υπάρχει για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι τα ΔΛΠ, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί μέχρι στιγμής, επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις

την επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Σε βάθος χρόνου, στόχος των ΔΛΠ είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.

Τέλος, η εφαρμογή κάθε προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός εάν στο πρότυπο αναφέρεται το αντίθετο. (Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003, Grant Thornton, 2006 Α' σελ.32,33)

### **2.4.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Ένα ΔΛΠ είναι το τελικό προϊόν μιας σύνθετης και χρονοβόρας προσπάθειας, η οποία διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Τα αποτελέσματα αυτής της προσπάθειας είναι αφενός το επιστημονικό κύρος που προσδίδεται στα ΔΛΠ και αφετέρου η δυνατότητα εφαρμογής τους διεθνώς.

Περίληπτικά η διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ έχει ως εξής:

- Οι Κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν διάφορα σημαντικά θέματα, τα οποία υποβάλλονται σε λεπτομερειακή μελέτη. Αποτέλεσμα αυτής της μελέτης και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων, είναι η έκδοση ενός Σχεδίου ανά θέμα.
- Τα Σχέδια υποβάλλονται στο Συμβούλιο (IASB) προς έγκριση και πρέπει κάθε Σχέδιο να γίνει δεκτό από τα  $\frac{2}{3}$  των μελών του Συμβουλίου. Παράλληλα, ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων.
- Τα Σχέδια που εγκρίνονται από το Συμβούλιο διαβιβάζονται στα ενδιαφερόμενα μέρη (Λογιστικά Σώματα, Χρηματοπιστηριακές Αρχές, κρατικά και άλλα όργανα κ.α.) και στα οποία διατίθεται αρκετός χρόνος για μελέτη και σχολιασμό.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις των ανωτέρω ενδιαφερομένων επί του σχεδίου λαμβάνονται από το Συμβούλιο και, όπου κρίνεται απαραίτητο, το Σχέδιο τροποποιείται.
- Το τροποποιημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από τα  $\frac{3}{4}$  των μελών του Συμβουλίου, ώστε να οριστικοποιηθεί και να λάβει την μορφή του Λογιστικού Προτύπου.
- Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το IASB μπορεί να αποφασίσει ότι για την προώθηση της συζήτησης ενός θέματος ή για την παροχή επαρκούς χρόνου για τη

διατύπωση απόψεων, πρέπει να εκδοθεί ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του IASB.

- Το Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.
- Στις παραπάνω ψηφοφορίες κάθε χώρα αντιπροσωπεύεται στο Συμβούλιο με μία ψήφο.

(Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002, Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003)

#### **2.4.4 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσιεύονται στην Αγγλική γλώσσα, μπορούν όμως να μεταφραστούν στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα Λογιστικά Σώματα, αφού πρώτα λάβουν την άδεια του IASB. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε την μετάφραση και ότι αυτή προέρχεται από το εγκεκριμένο κείμενο.

(Σακέλλης, 2002)

#### **2.5 ΣΚΟΠΟΣ - ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Βασικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση, οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής μονάδας. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στις πληροφοριακές ανάγκες ενός, ευρέος κύκλου χρηστών (μετόχους, πιστωτών, εργαζομένων και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου) προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει συγκρίσιμες Οικονομικές Καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Με την εφαρμογή των προτύπων η αγορά προσαρμόστηκε γρήγορα στην επεξεργασία χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τα οφέλη απ' την υιοθέτηση των προτύπων από επενδυτές και επιχειρήσεις δεν άργησαν να φανούν. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους στη χώρα μας είχε τόσο θετικές επιπτώσεις όσο και αρνητικές με ισχυρότερες τις θετικές.

Τα οφέλη τα οποία καθιστούν αναγκαία την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις αναφέρονται παρακάτω:

- Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

- Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις και λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγονται.
- Οι Οικονομικές Καταστάσεις έγιναν πιο κατανοητές και αξιοποιήσιμες τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο παρέχοντας πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτής των άλλων επιχειρήσεων.
- Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.
- Τέλος ,εξασφαλίζουμε αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Παρόλα τα οφέλη κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων διαπιστώθηκαν και πρακτικά προβλήματα:

- Αντιμετωπίζονται αδυναμίες όσον αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων.
- Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.
- Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία.
- Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από εμπλεκόμενους και φορείς.
- Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

## **2.6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ**

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) είναι κατά κάποιο τρόπο διαφορετική από αυτήν της IASC. Ο κυρίαρχος στόχος της Ε.Ε. είναι η δημιουργία μία κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέπει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη. Ωστόσο, και οι κυβερνήσεις των χωρών της Ε.Ε. μέσω των Οδηγιών και το λογιστικό επάγγελμα μέσω της IASC, ισχυρίζονται ότι αναζητούν την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Η Ε.Ε. επηρεάζει την χρηματοοικονομική έκθεση μέσω των Οδηγιών. Αν και οι Οδηγίες της Ε.Ε. δεν είναι πρότυπα και οι αποκλίσεις στην διερμηνεία αυτών έχουν περιορίσει το επίπεδο της εναρμόνισης, έχουν τουλάχιστον βελτιώσει το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Στην πραγματικότητα, η Ε.Ε. και πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις βασίζονται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από το IASB. Τον Ιούνιο του 2000, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ε.Ε. των 15 κρατών-μελών – τότε –

να παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αντί των ποικίλων εθνικών προτύπων, από την 1 Ιανουαρίου 2005. Στα κράτη-μάλη δόθηκε, επίσης, η δυνατότητα να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και σε ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων, εάν το ήθελαν. Παράλληλα, αυτός ο κανονισμός απαιτήθηκε όχι μόνο από τα πλήρη μέλη της Ε.Ε. αλλά και από μέλη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (π.χ. Νορβηγία). Αυτό έδωσε επιπλέον ώθηση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ευρώπη.

Τα ΔΛΠ είχαν ήδη υιοθετηθεί, προ του 2005, από πολλές μεγάλες πολυεθνικές εισηγμένες εταιρίες χωρών όπως η Γερμανία και η Ελβετία, οι οποίες επέτρεπαν τα Διεθνή Πρότυπα ως εναλλακτικά στα τοπικά πρότυπα, και διάφορες μεταβατικές οικονομίες της Ανατολικής Ευρώπης, οι οποίες δεν είχαν θεσπίσει εθνικά πρότυπα, είτε υιοθετούσαν, είτε επέτρεπαν την χρήση των ΔΛΠ. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η Ρωσία από 1 Ιανουαρίου 2004 αποφάσισε να απαιτήσει την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες (Whittington, 2005). Η κίνηση αυτή της Ε.Ε. για την υιοθέτηση των ΔΛΠ ώθησε και άλλες χώρες, ιδιαίτερα εκείνες που συναλλάσσονται κατά πολύ με την Ε.Ε., να επιταχύνουν την υιοθέτηση των ΔΛΠ.

Παραδείγματα τέτοιων χωρών είναι η Αυστραλία, η οποία αποφάσισε την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς όλων των εγχώριων εταιριών από το 2005, και η Νέα Ζηλανδία δήλωσε ότι θα ακολουθήσει το 2007.

## **2.7 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

### **2.7.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980, η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1 Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 1882/1990). Αργότερα, η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των ΝΠΔΔ (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και

Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μία κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ Κράτους και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των επαγγελματικών τους οργανώσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξή τους και δίνει αξιόπιστα στοιχεία συγκρίσιμα διαχρονικά και διακλαδικά, κατάλληλα για την κατάρτιση δεικτών της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για την χώρα αποφάσεις. Γι' αυτό η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», η οποία απέφερε στις οικονομικές μονάδες και στην οικονομία της Ελλάδας καρπούς.

### **2.7.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της. Το Σ.Ο.Λ. άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ, πριν από σχεδόν 25 χρόνια. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που διαδέχθηκε το Σ.Ο.Λ. το 1993, συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα να έχουν εκδοθεί στην Ελληνική γλώσσα όλα τα σε ισχύ ΔΛΠ και οι Διερμηνείες αυτών. Από το 1974 και μέχρι πρόσφατα υπήρξε σχεδόν πλήρης σιωπή για τα ΔΛΠ, παρά τις προσπάθειες των μελών του Σ.Ο.Λ. μέσω των διαφόρων Επιτροπών και ομάδων εργασίας που συμμετείχαν, για την υιοθέτησή τους. Δεν πρέπει, όμως, να αγνοηθούν τα εμπόδια που υπήρξαν ή και που υπάρχουν ακόμη.

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, όπως και κάθε χώρα μπορεί να το πράξει, τα οποία, όμως, έχουν προσαρμοστεί προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής νομοθεσίας, όντας η Ελλάδα κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Ε.Ε. έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική εμπορική νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ. και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια). Η κατάρτιση των Λογιστικών Οδηγιών της Ε.Ε., βέβαια, δεν έγινε χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ΔΛΠ. Παράλληλα, η Ε.Ε. επεδίωξε τη θέσπιση κανόνων εναρμόνισης των Λογιστικών Αρχών και Κανόνων σε κάθε κράτος-μέλος. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα κράτη-μέλη της Ε.Ε., σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ. Ειδικές ομάδες εργασίας, τις οποίες συνέστησε η Επιτροπή, ασχολήθηκαν με τις διαφορές αυτές (Πρωτοψάλτης και

Βρουστούρης, 2002). Αποτέλεσμα, αυτής της ενασχόλησης ήταν η απόφαση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες της Ε.Ε., που αναλύθηκε σε προηγούμενη παράγραφο.

Η Ελλάδα, ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαίτησε την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες, από την 1 Ιανουαρίου 2005 (άρθρο 1 του Ν. 2992/2002). Για τις επιχειρήσεις, αυτή η υιοθέτηση αποτέλεσε μία πρόκληση, αφού κλήθηκαν να μετρήσουν τις δυνάμεις τους στο διεθνές περιβάλλον. Τα ΔΛΠ δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο, το οποίο, αν χρησιμοποιηθεί σωστά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές (*Grant Thornton, 2006 Α' σελ.25*).

### **2.7.3 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΟΥΝ**

Είναι γνωστό της πάση ότι οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες πάνω στις απαιτήσεις των τοπικών φορολογικών αρχών. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στους επενδύτες αλλά και στους μετόχους των εταιριών αφού δεν δείχνει την πραγματική οικονομική εικόνα των επιχειρήσεων αλλά την φορολογική εικόνα. Επίσης με δεδομένες τις διαφορές των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα , δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για μια οικονομική μονάδα , είτε αρνητική είτε θετική , πάντως όχι σωστή .

Με την εφαρμογή των προτύπων , όσο το δυνατό σε περισσότερες χώρες ή περιοχές του πλανήτη δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων και έτσι αποτρέπουμε την αναρχία που υπάρχει ακόμα και σήμερα στο παγκόσμιο οικονομικό στερέωμα .

### **2.8 «ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΚΑΝΔΑΛΑ»**

Το 2002 χαρακτηρίστηκε σαν το «έτος των λογιστικών σκανδάλων» καθώς αποκαλύφθηκαν πάρα πολλά λογιστικά σκάνδαλα. Τα σκάνδαλα αυτά προέκυψαν μετά την αποκάλυψη ότι οι μεγάλες εταιρείες εφάρμοζαν συγκεκριμένα τεχνάσματα «Δημιουργικής Λογιστικής» αλλά και παράνομες λογιστικές πρακτικές για:

- Τη «διόγκωση» των κερδών τους.
- Την απόκρυψη δανεισμού από τους Ισολογισμούς.

Ορισμένα από αυτά τα σκάνδαλα είναι:

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
Enron	Χρησιμοποίηση «οντοτήτων ειδικού σκοπού» για απόκρυψη χρηματοδότησης (εκτός Ισολογισμού) £8,5 δις.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Πτώχευση.</li> <li>• Αρχή του τέλους της Andersen.</li> </ul>
WorldCom	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κεφαλαιοποίηση εξόδων συντήρησης £3,8 δις.</li> <li>• Ανακριβής παρουσίαση δανεισμού £2,5 δις.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Μεγαλύτερη πτώχευση στην ιστορία.</li> <li>• Ποινικές έρευνες εναντίον της διεύθυνσης.</li> <li>• Φυλάκιση των εμπλεκομένων.</li> </ul>
Rite Aid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Διόγκωση κερδών £2.3 δις. Μέσω: <ul style="list-style-type: none"> <li>ο Υποτίμησης κόστους ωφελημάτων προσωπικού.</li> <li>ο Υποτίμησης λειτουργικών εξόδων.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Έρευνα από Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.</li> </ul>
Adelphia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υπερεκτίμηση εσόδων με την καταχώριση εκπτώσεων ως έσοδα.</li> <li>• Απόκρυψη παροχής εταιρικών εγγυήσεων σε προσωπικό δανεισμό μελών του Δ.Σ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Πτώχευση.</li> </ul>
Vivendi Universal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Διόγκωσης αξίας «υπεραξίας».</li> <li>• Διόγκωση αξίας άλλων «άυλων στοιχείων»</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Σε επείγουσα αναδιάρθρωση.</li> </ul>
Xerox	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Καταχώριση εκμισθώσεων £6,4 δις. ως άμεσο εισόδημα.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επιβολή προστίμου £10 εκατ.</li> <li>• Σε αναδιάρθρωση.</li> </ul>

Τα παραπάνω σκάνδαλα, καθώς και αυτά της AOL Time Warner, Global Crossing, Tyco, Halliburton, Elan, Kmart κ.λ.π., έχουν δρομολογήσει ριζικές αλλαγές στο λογιστικό-ελεγκτικό επάγγελμα και έχουν αυξήσει τις πιέσεις για την υιοθέτηση αυστηρότερων λογιστικών προτύπων και κανονισμών. Οι επιδράσεις των πιο πάνω σκανδάλων στην αναπροσαρμογή των υφιστάμενων Δ.Λ.Π. καθώς και στην εκπόνηση καινούργιων (Δ.Λ.Π.),



είναι ουσιαστικές. Παρακάτω θα αναφερθούμε ενδεικτικά στα σκάνδαλα Enron και WorldCom.

Στην τελευταία χρηματιστηριακή κρίση που οδήγησαν τα σκάνδαλα των εταιρειών "Enron" και "WorldCom" η λογιστική βρέθηκε στο στόχαστρο όλων των κλάδων της οικονομίας μιας και θεωρήθηκε ότι οι ασαφείς σε πολλές περιπτώσεις κανόνες έδωσαν τα περιθώρια σε επίορκες διοικήσεις εταιριών να προβούν σε χειρισμούς με στόχο την παραπλάνηση των επενδυτών.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην προσπάθεια της να ενισχύσει την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, που δημοσιεύουν κυρίως οι εισηγμένες στα χρηματιστήρια εταιρίες, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από όλες τις χώρες που συμμετέχουν σε αυτή από την 01/01/2005. (Βλάχος Χ., Λουκάς Α, 2007)

### **2.8.1 Η ΠΤΩΣΗ ENRON**

Η υπόθεση της πτώχευσης της «Enron» στις ΗΠΑ τείνει να εξελιχθεί σε ένα από τα μεγαλύτερα οικονομικοπολιτικά σκάνδαλα. Ήδη στις αμερικανικές εφημερίδες όλο και συχνότερα χρησιμοποιείται ο όρος «Enrongate», που παραπέμπει στο σκάνδαλο «Watergate», εξαιτίας του οποίου υποχρεώθηκε να παραιτηθεί ο πρόεδρος Νίξον.

#### **Το ιστορικό**

Με δυο λόγια η υπόθεση έχει ως εξής: Η «Enron» δημιουργείται το 1986 από τη συγχώνευση δύο εταιριών διανομής φυσικού αερίου. Αναπτύσσεται ταχύτατα, κυρίως στον κλάδο της εμπορίας και της διανομής ενέργειας, αλλά και στα τηλεπικοινωνιακά και ενεργειακά δίκτυα. Τον Αύγουστο του 2000 η μετοχή της εκτοξεύεται στα 90,65 δολάρια και γίνεται η έβδομη από άποψη μεγέθους επιχείρηση στις ΗΠΑ, ένας πραγματικός κολοσσός. Στις 8 Νοέμβρη του 2001 ο πρόεδρος της ανακοινώνει ότι από το 1997 η «Enron» παρουσίαζε στους ισολογισμούς μεγαλύτερα κέρδη από τα πραγματικά. Στις 2 Δεκέμβρη του 2001 καταθέτει αίτηση προστασίας από τους πιστωτές, ενώ η μετοχή της έχει πέσει στα... 40 σεντς! Στις 18 Δεκέμβρη του 2001 απεγνωσμένοι μέτοχοι και υπάλληλοι της «Enron» καταθέτουν στην επιτροπή του Κογκρέσου πως έχασαν τις αποταμιεύσεις μιας ζωής από την κατάρρευση της εταιρίας. Στις 9 Γενάρη του 2002 το υπουργείο Δικαιοσύνης ξεκινά τη διεξαγωγή ποινικής έρευνας. Στις 10 Γενάρη η εταιρία ορκωτών λογιστών «Arthur Andersen» παραδέχεται ότι καταστράφηκαν όλα τα έγγραφα που αφορούσαν σε ελέγχους της «Enron».

### **Τι προηγήθηκε**

- Πολλαπλές παραιτήσεις ανώτερων στελεχών της διεύθυνσης : τον Αύγουστο του 2004 ο CEO Jeff Skilling, παραιτήθηκε ύστερα από έξι μήνες στη θέση αυτή. Τέσσερις μήνες αργότερα, ύστερα από μια πολύκροτη αναθεώρηση στα έσοδα του 3ου τετράμηνου, η Enron ανακοίνωσε και την αντικατάσταση του οικονομικού διευθυντή της, Andrew Fastow.
- Ανακριβείς και αναξιόπιστες χρηματοοικονομικές εκθέσεις : τον Νοέμβριο του 2001, η Enron ανακοίνωσε ότι έπρεπε να επαναλάβει τους απολογισμούς της από το 1997 και ύστερα, αφού τα έσοδα της ως τότε είχαν παρουσιαστεί αυξημένα κατά 586 εκατ. δολάρια.
- Σε περιόδους όπου δεν επιτρεπόταν στους μετόχους της εταιρείας να πουλήσουν τις μετοχές τους – προκειμένου να ανακάμψει – ο CEO Ken Lay κατάφερε να πουλήσει σχεδόν όλο το μετοχικό του μερίδιο, αποκρύπτοντας τη συναλλαγή του αυτή – πράγμα το οποίο με τις νέες διατάξεις απαιτεί πλήρη διαφάνεια.
- Ίδρυση θυγατρικών εταιρειών προκειμένου να καλυφθούν οι ζημίες της Enron – εταιρείες «ειδικού σκοπού» όπως ονομάζονταν.
- Καταστροφή εγγράφων σχετικών με τις προαναφερθείσες θυγατρικές εταιρείες, από την Arthur Andersen – την εταιρεία που έλεγε την Enron.

### **Χωρίς δουλειά και σύνταξη**

Από την άλλη πλευρά, για τους εργαζόμενους, η πτώχευση της «Enron» έπεσε ως κεραυνός εν αιθρία. Πάνω από 20.000 άνθρωποι πληροφορήθηκαν σε μια νύχτα ότι πετιούνται στο δρόμο. Όμως οι περισσότεροι απ' αυτούς δεν έχασαν μόνο τη δουλειά τους, αλλά και τη μελλοντική τους σύνταξη. Η «Enron» αξιοποιώντας τους νόμους για την ιδιωτική ασφάλιση των εργαζομένων χρησιμοποίησε τις εισφορές που πλήρωναν οι εργαζόμενοι στο «πρόγραμμα 401 (k)» για να αγοράσει δικές της μετοχές, με αποτέλεσμα μετά την πτώχευση να εξαφανιστεί ολόκληρο το αποθεματικό. Τα λεγόμενα «προγράμματα 401 (k)» δίνουν τη δυνατότητα στους εργαζόμενους να ανοίγουν ειδικούς λογαριασμούς, στους οποίους τοποθετούν μέρος του μισθού τους πριν φορολογηθεί, αλλά τους χειρίζονται οι επιχειρήσεις επενδύοντας τα χρήματα σε αμοιβαία κεφάλαια, μετοχές της επιχείρησης κλπ.

(Πηγή <http://www.rizospastis.gr/>)

Στην πορεία αναλύονται ορισμένα βασικά λογιστικά θέματα τα οποία, όπως φαίνεται εκ του αποτελέσματος, δεν αντιμετωπίστηκαν ορθά.

#### Ü Χρηματοδοτική Μίσθωση (ΔΛΠ 17)

Ένα πεδίο στο οποίο δεν έγιναν οι δέοντες λογιστικοί χειρισμοί αφορά το εργαλείο της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Το χρηματοδοτικό αυτό εργαλείο προβλέπει τη χρήση ενός παγίου από το μισθωτή, ο οποίος, σε αντίθεση με τη λειτουργική μίσθωση, διακρατά όλα τα οφέλη και τους κινδύνους που προκύπτουν από αυτή τη σύμβαση. Παρά ταύτα, δεν έχει την κυριότητα του παγίου, όπως ορίζει ο νόμος. Συνεπώς, δεν οφείλει να το εμφανίζει στις λογιστικές του καταστάσεις.

Επειδή όμως η επιστήμη της λογιστικής διαπνέεται από την αρχή της επικράτησης της ουσίας επάνω στον τύπο, εφόσον χρησιμοποιεί κάποιος το πάγιο και λογίζει αποσβέσεις, θα πρέπει και οι συμμετοχοί να έχουν ορθή πληροφόρηση. Η Enron δεν ενημέρωνε κατάλληλα τους ενδιαφερομένους για τα πάγια που χρησιμοποιούσε και από πού πηγάζουν οι αποσβέσεις, χειραγωγώντας τα κέρδη.

#### Ü Συμμετοχές (ΔΛΠ 27 και ΔΛΠ 28)

Η Enron είχε επενδύσει και σε πολλές θυγατρικές εταιρίες, από τις οποίες εμφάνιζε κέρδη από εξορύξεις και αξιοποίηση ενεργειακών πόρων, κοιτασμάτων πετρελαίου κ.α. Παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με τα ΑΛΠ έπρεπε να εμφανίζει την εύλογη αξία των συμμετοχών σε ποσοστό 10% και να την προσαυξάνει με τα κέρδη, η εταιρεία ακολουθούσε δημιουργικούς χειρισμούς, τους οποίους μάλιστα δεν επεσήμαναν και οι ελεγκτές της Arthur Andersen. Επιπλέον, οι ελεγκτές δεν ήλεγχαν τις θυγατρικές της ώστε να επιβεβαιώσουν τα νούμερα που εμφάνιζε η Enron. Εφόσον στα λογιστικά της βιβλία εμφάνιζε η εταιρεία κέρδη, προέβαινε και σε διανομή κερδών, διακυβεύοντας τη θέση των πιστωτών της (βλέπε μεταφορά πλούτου και ποιότητα κερδών).

#### Ü Συνταξιοδοτικό Ταμείο

Οι χειρισμοί της εταιρείας έπληξαν και τους ίδιους τους εργαζομένους της, καθώς οι εισφορές τους για ασφαλιστική κάλυψη πήγαιναν στο μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο κατέρρευσε στο χρηματιστήριο, με αποτέλεσμα να "τιναχθεί" το ασφαλιστικό και συνταξιοδοτικό τους πρόγραμμα "στον αέρα". Χιλιάδες υπαλλήλων και επενδυτών της Enron έχασαν τις αποταμιεύσεις τους, τα κονδύλια για τις σπουδές των παιδιών τους και τις συντάξεις τους, όταν κατέρρευσε η εταιρεία. Οι ποικίλες ομάδες ενδιαφερομένων ακολούθησαν τη δικαστική οδό. (*wikipedia*)

## **2.8.2 ΣΚΑΝΔΑΛΟ WORLDCOM**

Η Εταιρεία WorldCom στα βιβλία της αποτιμά τα περιουσιακά της στοιχεία στα 104 δισ. δολάρια. Αλλά η πραγματική αξία της τηλεπικοινωνιακής εταιρείας για τους επενδυτές ή για αυτούς που ενδιαφέρονται να αγοράσουν μερικά από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία ίσως είναι τμήμα αυτών.

Μετά το λογιστικό σκάνδαλο που έπληξε την εταιρεία και την οδήγησε στην κατάρρευση που ήταν και η μεγαλύτερη στην αμερικανική ιστορία, αναλυτές στις χρεοκοπίες εκτιμούν ότι η αξία της εταιρείας κυμαίνεται μεταξύ των 3 και 8 δισ. δολαρίων.

Άλλωστε η αξία της εταιρείας στη χρηματιστηριακή αγορά έπεσε από τα 120 δισ. δολάρια που ήταν και η ανώτερη αξία κατά τη διάρκεια του καλοκαιριού του 1999 στα 335 εκατ. δολάρια, πολύ μικρότερη από τα 408 εκατ. δολάρια που είναι τα προσωπικά δάνεια του επικεφαλής της WorldCom Μπερνάρντ Εμπερς προτού παραιτηθεί. Τα 30 δισ. δολάρια των ομολόγων της εταιρείας διαπραγματεύονται στα 15 σεντς με συνολική αξία περίπου στα 4,5 δισ. δολάρια.

Η φύση του λογιστικού σκανδάλου της εταιρείας φέρνει στο νου κάποιες ερωτήσεις ως προς την πραγματική αξία των κυριοτέρων οικονομικών αποκαλύψεων. «Το ενδιαφέρον πρόβλημα με την WorldCom είναι ότι κανείς δεν γνωρίζει εάν οι αριθμοί που αναφέρονται στην αξία της εταιρείας ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα» δήλωσε ο Σ. Ντόερτι της Venture Asset Group.

Η συγκεκριμένη εταιρεία – με υπηρεσίες αντίστοιχες της προηγούμενης – έφερε στο φως μια από τις μεγαλύτερες και πρωτοφανείς υποθέσεις παραποίησης λογιστικών βιβλίων. Αποκαλύφθηκε ότι είχε παρουσιάσει ψευδή κέρδη της τάξεως των \$3,8 δις, ενώ ο CEO της εταιρείας είχε δανειστεί ποσά ύψους \$366 εκ. από το ενεργητικό της. (Πηγή <http://www.xak.com/>)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Στις σελίδες που ακολουθούν παρουσιάζονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ). Για κάθε πρότυπο παρουσιάζεται συνοπτικά το περιεχόμενό του και γίνεται αναφορά στο σημείο όπου η Ελληνική Νομοθεσία αναλύει το θέμα που αφορά το πρότυπο και παρουσιάζονται οι κυριότερες διαφορές των ΔΛΠ 1, 7, 12, 16, 17, 18, 23, 31, 32, 33, 36, 38 με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία),

#### **3.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

##### **3.1.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το ΔΛΠ 1 έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. (*Grant Thornton, 2006 Α'*)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τα παρακάτω στοιχεία:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
3. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Η σύνταξη και η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, Grant Thornton, 2006 Α'*)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν με την συγκεκριμένη σειρά τα εξής στοιχεία (*Φίλος Ι., 2001*):

- Τη Δήλωση Συμμόρφωσης.

- Περίληψη των εφαρμοζόμενων Λογιστικών Πολιτικών.
- Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις, ανάλογα με τη σειρά παρουσίασης.
- Άλλες Γνωστοποιήσεις (π.χ. στόχοι επιχείρησης).

### **3.1.2 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

Ο ισολογισμός της επιχείρησης θα πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία (Σακέλλης Εμμ., 2002) :

- Στοιχεία πάγιου ενεργητικού,
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- Χρηματοοικονομικά μέσα,
- Αποθέματα,
- Χρεώστες εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις,
- Υπόλοιπα μετρητών στο ταμείο και τις τράπεζες,
- Πιστωτές εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις,
- Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις,
- Προβλέψεις,
- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκείμενες σε επιτόκιο ,
- Συμφέροντα μειοψηφίας,
- Ίδια συμφέροντα(μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά).

Στο προσάρτημα τώρα πρέπει να περιλαμβάνονται τα πληρωτέα ποσά στη μητρική, στις αδελφικές θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις ή σε άλλα συνδεδεμένα μέρη καθώς και οι απαιτήσεις από αυτές, τα άυλα πάγια στοιχεία θα πρέπει να χωρίζονται σε κατηγορίες, οι απαιτήσεις πρέπει να αναλύονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες από άλλα μέρη του ομίλου από εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών από προκαταβολές και λοιπά ποσά, τα αποθέματα θα πρέπει να χωρίζονται σε κατηγορίες π.χ. Έτοιμα, Παραγωγή σε εξέλιξη, οι προβλέψεις θα πρέπει να αναλύονται για να δείχνουν ξεχωριστά τις προβλέψεις για δαπάνες παροχών προς τους εργαζομένους ενώ κάθε άλλο στοιχείο κατατάσσεται κατά τον κατάλληλο τρόπο προς τις δραστηριότητες της επιχείρησης, τα ίδια κεφάλαια θα πρέπει να αναλύονται για να δείχνουν χωριστά τις διάφορες κατηγορίες του καταβεβλημένου κεφαλαίου της διαφοράς υπέρ το άρτιο και των αποθεματικών. Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου θα πρέπει να αναγράφονται ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών, ο αριθμός των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και αυτών που δεν έχουν εξοφληθεί, η

ονομαστική αξία κατά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, τα δικαιώματα τα προνόμια και οι περιορισμοί που αφορούν στην κατηγορία μετοχών που συμπεριλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και στην επιστροφή του κεφαλαίου, οι μετοχές της επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις και οι μετοχές υπό έκδοση σύμφωνα με συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης και πωλήσεων με αναφορά όρων και ποσών. Επίσης περιγράφεται η φύση και ο σκοπός κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια. Όταν έχουν προταθεί μερίσματα αλλά τυπικά δεν έχουν εγκριθεί για πληρωμή τότε γράφεται το ποσό που περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις και γράφονται τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογισθεί. (Σακέλλης Εμμ., 2002)

### **3.1.3 Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

Σύμφωνα με τον Γεωργίου στην κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα παρακάτω: α)τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, β)τα έσοδα, γ)τα χρηματοοικονομικά έξοδα, δ)η δαπάνη φόρου, ε)το κέρδος ή η ζημιά από συνήθεις πράξεις, στ)το μερίδιο των κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ζ)τα έκτακτα στοιχεία, η)τα δικαιώματα μειοψηφίας και θ)το καθαρό κέρδος ή η ζημιά χρήσης. Υπάρχουν δύο τρόποι να εμφανίσουμε την κατάσταση αποτελεσμάτων. Ο πρώτος είναι να χωρίσουμε τις δαπάνες κατά είδος και ο δεύτερος κατά λειτουργία. (Γεωργίου Αθ., 2006)

#### ***Εφαρμογή Αποτίμησης αποθεμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π. και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα***

Οι αξίες των αποθεμάτων στις 31/12 έχουν ως εξής :

Κατηγορία Αποθέματος	Κόστος Κτήσης	Τρέχουσα αξία	Καθαρή αξία ρευστοποίησης	Τιμή Αποτίμησης με βάση τα Ελληνικά Δ.Π.	Τιμή Αποτίμησης με βάση τα Δ.Λ.Π.
Εμπορεύματα (Λ.20)	120	90	105	90	105
A & B Ύλες (Λ.24)	210	250	270	210	210

Αναλώσιμα Υλικά (Λ.25)	130	115	145	115	130
---------------------------	-----	-----	-----	-----	-----

**Εφαρμογή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης**

Έστω ότι έχουμε το εξής προσαρμοσμένο ισοζύγιο με βάση τα ΔΛΠ της επιχείρησης 'Α' στις 21.12.07

	ΧΥ	ΠΥ
12 Μηχανήματα	1000	
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή(αρχ. Απ.)	100	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	1030	
40 Κεφάλαιο		2000
42 Αποτελέσματα εις νέο		50
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (έμμισθου) (ημερομίσθιου)	1800 3800	
64 Διάφορα έξοδα	800	
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	200	
66 Αποσβέσεις	120	
71 Πωλήσεις προϊόντων		10000
75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών		400
81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		100

Τελικό απόθεμα 150 έτοιμο και 180 α ύλες, φόρος 40, αρχικά αποθέματα α' υλών 200 αγορές α' υλών 3500 .Το φύλλο μερισμού έχει ως εξής:



Λογαριασμοί	Συνολικά ποσά	Έξοδα παραγωγής	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	Έξοδα διάθεσης	Χρηματοοικονομικά έξοδα
60 Αμοιβές	5600	4500	800	300	-
64 Δια. Εξ.	800	700	50	50	-
65 Τόκοι	200	-	-	-	200
66 Αποσβ.	120	100	10	10	-
<b>Σύνολο</b>	<b>6720</b>	<b>5300</b>	<b>860</b>	<b>360</b>	<b>200</b>

#### ΛΥΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΤΡΟΠΟ

#### ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

Έσοδα από πωλήσεις	10000	1) Τελ. Απ. Πρ.	150
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	<u>400</u>	Αρχ. Απ. Πρ.	<u>100</u>
<b>Σύνολο εσόδων</b>	<b>10400</b>	<b>Διαφ. Απ. Πρ.</b>	<b>50</b>
Μεταβολές στα αποθέματα προϊόντων	50		
Αναλώσεις πρώτων υλών	- 3520		
Δαπάνες προσωπικού	-5600	2) Αρχικό α ύλες	200
Αποσβέσεις	-120	Αγορές	3500
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	<u>-800</u>	Τελ. Απ.	<u>180</u>
<b>Κέρδος εκμετάλλευσης</b>	<b>410</b>	<b>Κόστος αν.</b>	<b>3520</b>
Κόστος χρηματοοικονομικό	<u>-200</u>		
<b>Κέρδος προ φόρου</b>	<b>210</b>		
Φόρος εισοδήματος	<u>-40</u>		
<b>Καθαρό οργανικό κέρδος</b>	<b>170</b>		
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>100</u>		
<b>Καθαρό κέρδος χρήσης</b>	<b>270</b>		

**ΛΥΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΡΟΠΟ**

Έσοδα από πωλήσεις	10000
Κόστος πωληθέντων	<u>8770</u>
<b>Μικτό κέρδος</b>	<b>1230</b>
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	400
Έξοδα διοίκησης	-860
Έξοδα διάθεσης	<u>-360</u>
<b>Κέρδη εκμετάλλευσης</b>	<b>410</b>
Κόστος χρηματοοικονομικό	<u>-200</u>
<b>Κέρδη προ φόρου</b>	<b>210</b>
Φόρος εισοδήματος	<u>-40</u>
<b>Καθαρό οργανικό κέρδος</b>	<b>170</b>
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>100</u>
<b>Καθαρό κέρδος χρήσης</b>	<b>270</b>

**ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ**

1) Αρχ. Απ. Πρ.	100
Αρχ. Απ. Α'	200
<b>Αγ. Α' υλών</b>	<b>3500</b>
Κόστος επεξ.	5300
Τελ. Απ. Πρ.	-150
Τελ. Απ. Α'	<u>-180</u>
<b>Κόστος πωλ.</b>	<b>8770</b>

**3.1.4 ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ**

Η κατάσταση αυτή δείχνει το κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης ,την συσσωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και οι διορθώσεις στα βασικά λάθη, κάθε έσοδο και έξοδο κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και το σύνολο των στοιχείων αυτών. Επιπλέον σε αυτήν την κατάσταση ή στο προσάρτημα πρέπει να παρουσιαστούν μεταβολές κεφαλαίων από ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες, το υπόλοιπο σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσης στο τέλος και κατά την κίνηση της και την συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου για την διαφορά υπέρ το άρτιο για κάθε αποθεματικό γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

**Εφαρμογή στην κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια**

Έστω η εταιρεία 'Α' ΕΥΡΩ

Ίδια κεφάλαια 31.12.05

40.00 Μετοχικό κεφάλαιο	1000
41.00 Διαφορά υπέρ το άρτιο	100
41.02 Τακτικό αποθεματικό	200
41.05 Έκτακτο αποθεματικό	400
41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά	100

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέον	<u>100</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	1900

Στις 31.12.05 λόγω των ΔΛΠ αλλάζει η μέθοδος αποτίμησης και προκύπτουν κέρδη μεγαλύτερα κατά 50 ευρώ. Εξίσου την 31.12.06 για τον ίδιο λόγο κέρδη μεγαλύτερα κατά 100.

Στις 30.06.07 από τα κέρδη της χρήσης 2006 που είναι 400 εγκρίθηκε τακτικό αποθεματικό 75, αφορολόγητο αποθεματικό 25, να διανεμηθεί α' μέρος 50, να διανεμηθεί έκτακτο αποθεματικό 100.

Στις 31.12.06 έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 100 που είναι η διαφορά υπέρ το άρτιο και για την αύξηση αυτή μοιράστηκαν στους μετόχους δωρεάν μετοχές ονομαστικής αξίας 100.

Στις 30.06.08 αποφασίστηκε να σχηματιστεί τακτικό αποθεματικό 100, αφορολόγητο αποθεματικό 40 και να καταβληθεί α' μέρος 60 από τα κέρδη της χρήσης 2007 που ήταν 450. Τέλος αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο κατά 250.

Περιγραφή	Μετοχικό Κεφάλαιο	Διαφορά υπέρ το άρτιο	Τακτικό αποθεματικό	Έκτακτο αποθεματικό	Αφορολόγητα αποθεματικά	Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	Σύνολα
Υπόλοιπα 31.12.05	1000	100	200	400	100	100	1900
Διαφορά στα αποθέματα						50	50
<b>Διορθωμένο υπόλοιπο 31.12.05</b>	<b>1000</b>	<b>100</b>	<b>200</b>	<b>400</b>	<b>100</b>	<b>150</b>	<b>1950</b>
Καθαρά κέρδη 2006						400	400
Τακτικό αποθεματικό			75			-75	
Αφορολόγητο					25	-25	
Έκτακτο				100		-100	
Μερίσματα						-50	-50
Αύξηση ΜΚ	100	-100					
<b>Υπόλοιπα 31.12.06</b>	<b>1100</b>	<b>-</b>	<b>275</b>	<b>500</b>	<b>125</b>	<b>300</b>	<b>2300</b>
Καθαρά κέρδη 2007						450	450
Τακτικό απ.			100			-100	
Αφορολόγητο					40	-40	

Μερίσματα						-60	-60
Αύξηση ΜΚ	250						
<b>Υπόλοιπα 31.12.07</b>	<b>1350</b>		<b>375</b>	<b>500</b>	<b>165</b>	<b>550</b>	<b>2690</b>

## 3.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

### 3.2.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 7 θέτει το πλαίσιο αρχών και κανόνων που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά τη σύνταξη των Καταστάσεων Ταμειακών Ροών. (Grant Thornton, 2006 Α')

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών θεωρείται ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως. Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες.

1. Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες. Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης, καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ. από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
2. Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες. Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).
3. Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες. Είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει

να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι ταμειακά διαθέσιμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, και ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Ακόμη, το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

Επίσης, οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (π.χ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθέσιμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί). (Καραγιάννης 2007, Grant Thornton, 2006 Α', ΔΠΧΠ 2006)

### **3.2.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Σύμφωνα με τον Σακέλλη:

Οι ταμειακές ροές υπολογίζονται βάση των παρακάτω τύπων:

1)

- + Πωλήσεις
- + υπόλοιπα έναρξης λογαριασμών εισπρακτέων
- υπόλοιπα λήξης λογαριασμών εισπρακτέων
- εισπρακτέοι λογαριασμοί που διαγράφονται

---

= **Εισπράξεις από πελάτες**

2)

- + Κόστος πωλήσεων
- + αποθέματα λήξης

- + υπόλοιπα έναρξης πληρωτέων λογαριασμών
- + έξοδα διοίκησης και διάθεσης
- αποσβέσεις κοστολογήσιμες
- αποθέματα έναρξης
- υπόλοιπα λήξης πληρωτέων λογαριασμών

---

**= Πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους**

3)

- + Υπόλοιπα λήξης προπληρωμένων εξόδων
- + υπόλοιπα έναρξης δουλευμένων δαπανών
- αποσβέσεις( εκτός από κοστολογήσιμες)
- υπόλοιπα έναρξης προπληρωμένων εξόδων
- υπόλοιπα λήξης δουλευμένων δαπανών
- ζημιές από επισφαλείς πελάτες

---

**= Πληρωμές για τα έξοδα**

**Εφαρμογή στην κατάσταση ταμειακών ροών**

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

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

Αποθέματα 100.

Απαιτήσεις 100.

Ταμείο 40.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις 650.

Τρέχουσες υποχρεώσεις 100.

Μακροπρόθεσμα δάνεια 200.

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

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

Πληρώθηκαν μερίσματα ποσού 1.200.

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

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

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

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

<b>Ενεργητικό</b>	<b><u>2002</u></b>	<b><u>2001</u></b>
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	210	1060
Απαιτήσεις	1.900	1.200
Αποθέματα	1.000	1.950
Επενδύσεις σε χρεόγραφα	2.500	2.500
Ενσώματες ακινητοποιήσεις στο κόστος	3.730	1.910
-Αποσβέσεις	<u>(1.450)</u>	<u>(1.060)</u>
Σύνολο ενεργητικού	<u>7.890</u>	<u>7.560</u>
<b><u>Παθητικό</u></b>		
Τρέχουσες υποχρεώσεις	250	1.890
Τόκοι πληρωτέοι	230	100
Φόροι εισοδήματος πληρωτέοι	400	1.000
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	<u>2.300</u>	<u>1.040</u>
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>3.180</u>	<u>4.030</u>
<b><u>Ίδια κεφάλαια</u></b>		
Μετοχικό κεφάλαιο	1.500	1.250
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο	<u>3.210</u>	<u>2.280</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	<u>4.710</u>	<u>3.530</u>
Σύνολο υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων	<u>7.890</u>	<u>7.560</u>

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

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

**(Cash flow statement) – Άμεση ή ευθεία (Δ. Λ. Π. 7)**

	<u>2007</u>	<u>2006</u>
<b>Ταμειακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες</b>	30.150 <sup>(1)</sup>	
Εισπράξεις από πελάτες	<u>-27.600<sup>(2)</sup></u>	
Πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους	2.550	
Εισροές διαθέσιμων από την κύρια εκμετάλλευση	-270 <sup>(3)</sup>	
Τόκοι πληρωθέντες	<u>-900<sup>(4)</sup></u>	
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	1.380	
Ταμειακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	<u>180</u>	1.560
Προϊόν αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό		
<b>Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>		



Αγορά θυγατρικής 'Κ' ύστερα από αφαίρεση των διαθέσιμων της	-550 <sup>(5)</sup>	
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	-350 <sup>(6)</sup>	
Προϊόν (κέρδος) από πώληση εξοπλισμού	20 <sup>(7)</sup>	
Τόκοι εισπραχθέντες	200	
Μερίσματα εισπραχθέντα	200	-480
<b>Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</b>		
Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	250	
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	250	
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	-90 <sup>(8)</sup>	
Μερίσματα πληρωθέντα (μπορεί εναλλακτικά να εμφανίζονται στις επιχειρηματικές ροές)	-1.200	-790
Καθαρά αύξηση σε ταμειακά διαθέσιμα & ταμειακά ισοδύναμα στην έναρξη της χρήσης		290
Πλέον: Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στην έναρξη της χρήσης		120 <sup>(9)</sup>
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσης		410

### Διευκρινίσεις για τη σύνταξη της κατάστασης ταμειακών ροών (άμεση μέθοδος)

(1)

Απαιτήσεις θυγατρικής	100
Πωλήσεις	30.650
Απαιτήσεις έναρξης	1.200
Μείωση απαιτήσεων λήξης (από τους τόκους που δεν είναι απαίτηση από πελάτες	100
- Απαιτήσεις λήξης	-1.900
Εισπράξεις από πελάτες	30.150

(2)

Κόστος πωλήσεων	26.000
-----------------	--------

Αποθέματα λήξης (1.000 - 100 της θυγ. 'Κ' που θεωρούνται κόστος επένδυσης της ημέρας αγοράς)	900
Τρέχουσες υποχρεώσεις έναρξης	1.890
Έξοδα διοίκησης και διάθεσης	910
- Αποθέματα έναρξης	-1.950
- Τρέχουσες υποχρεώσεις λήξης (250 - 100 της θυγ. 'Κ' της ημέρας αγοράς που περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης στις επενδυτικές δραστηριότητες)	<u>-150</u>
Πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους	<u>27.600</u>

(3)

Τόκοι χρεωστικοί	400
Τόκοι πληρωτέοι έναρξης	100
- Τόκοι πληρωτέοι λήξης	<u>-230</u>
Τόκοι πληρωθέντες	<u>270</u>

(4)

Φόρος αρχής χρήσης πληρωτέοι	1.000
Πρόβλεψη φόρου	200
Φόρος που παρακρατήθηκε από μερίσματα	100
- Φόροι τέλους χρήσης πληρωτέοι	<u>-400</u>
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	<u>900</u>

(5)

Αξία εξαγοράς θυγατρικής 'Κ'	590
- Ταμείο θυγατρικής	<u>-40</u>
Αγορά θυγατρικής 'Κ' (καθαρό ποσό)	<u>550</u>

(6)

Ενσώματα πάγια αγορών ομίλου	1.250
- Χρηματοδοτική μίσθωση	<u>-900</u>
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	<u>350</u>

(7)

Εγκαταστάσεις αξίας κτήσης	80
- Αξία πώλησης εγκαταστάσεων	<u>-60</u>
Προϊόν (κέρδος) από πώληση εξοπλισμού	<u>20</u>

(8)

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις έναρξης	1.040
Μακροπρόθεσμα δάνεια θυγατρικής	200
Ληφθέν μεσοπρόθεσμο δάνειο	250
Χρηματοδοτική μίσθωση	900

- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις λήξης	<u>-2.300</u>
Πληρωμές υποχρεώσεων χρημ. Μίσθωσης	<u>90</u>

(9)

Ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα έναρξης	160
- Αποτελέσματα από τις συν/κές διαφορές	<u>-40</u>
Ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα έναρξης	<u>120</u>

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

**(Cach flow statement) – Έμμεση μέθοδος (Δ. Λ. Π. 7)**

	<u>2007</u>	<u>2006</u>
<b>Ταμειακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες</b>		
Καθαρά κέρδη πριν από τα έκτακτα κονδύλια και τους φόρους	3.350	
<b>Αναμορφώσεις:</b>		
Αποσβέσεις	450	
Ζημιά από συναλλαγματικές διαφορές	40	
Έσοδα από επενδύσεις	-500	
Τόκοι χρεωστικοί	<u>400</u>	
Κέρδος εκμετάλλευσης πριν από τις μεταβολές του κεφαλαίου κίνησης	3.740	
Αύξηση απαιτήσεων από πελάτες & λοιπούς λογαριασμούς	-500 <sup>(1)</sup>	
Μείωση αποθεμάτων	1.050 <sup>(2)</sup>	
Μείωση τρεχουσών υποχρεώσεων	<u>-1.740<sup>(3)</sup></u>	
Εισροές διαθέσιμων από την κύρια εκμετάλλευση	2.550	
Τόκοι πληρωθέντες	-270 <sup>(4)</sup>	
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	<u>-900<sup>(5)</sup></u>	
Ταμειακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	1.380	
Προϊόν αποζημίωσης λόγω καταστροφής από σεισμό	<u>180</u>	1560
<b>Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>		
Αγορά της θυγατρικής Χ ύστερα από αφαίρεση των διαθέσιμων της	-550	
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	-350	

Προϊόν πώλησης εξοπλισμού	20	
Τόκοι πιστωτικοί (εισπραχθέντες)	200	
Μερίσματα εισπραχθέντα (εναλλακτικά μπορεί να εμφανιστούν και στις ροές από την εκμετάλλευση)	<u>200</u>	-480
<b>Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</b>		
Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	250	
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	250	
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	-90	
Μερίσματα πληρωθέντα	<u>-1.200</u>	-790
Καθαρή αύξηση σε ταμειακά διαθέσιμα & ταμειακά ισοδύναμα		290
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στην αρχή της χρήσης (160 - 400υγ. 'Κ')		<u>120</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσης		<u><u>410</u></u>

#### Διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση της κατάστασης ταμειακών ροών (έμμεση μέθοδο)

(1)

Απαιτήσεις έναρξης	1.200
Απαιτήσεις θυγατρικής (είναι κόστος κτήσης)	100
Εισπρακτέοι τόκοι λήξης (διάφοροι)	100
- Απαιτήσεις λήξης	<u>-1.900</u>
Αύξηση απαιτήσεων από πελάτες	<u><u>-500</u></u>

(2)

Αποθέματα έναρξης	1.950
Αποθέματα θυγατρικής (είναι κόστος κτήσης)	100
- Αποθέματα λήξης	<u>-1.000</u>
Μείωση αποθεμάτων	<u><u>1.050</u></u>

(3)

Τρέχουσες υποχρεώσεις έναρξης	1.890
Τρέχουσες υποχρεώσεις θυγατρικής	100
- Τρέχουσες υποχρεώσεις λήξης	<u>-250</u>
	<u><u>1.740</u></u>

(4)

Τόκοι χρήσης πληρωθέντες	170
Τόκοι προηγούμενων χρήσεων πληρωθέντες	100
Τόκοι πληρωθέντες	<u><u>270</u></u>

(5)

Φόροι εισοδήματος πληρωτέοι έναρξης	1.000
-------------------------------------	-------

Πρόβλεψη προκαταβολή φόρου	300
- Φόροι εισοδήματος πληρωτέοι λήξης	<u>-400</u>
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	<u>900</u>

### **3.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 - ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ**

#### **3.3.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Η κατασκευαστική περίοδος ενός τεχνικού έργου συνήθως υπερβαίνει τα όρια μιας διαχειριστικής περιόδου, πράγμα που δημιουργεί ένα πλήθος θεμάτων σχετικά με τη λογιστική παρακολούθησή του. Η σημαντικότερη αρχή που καλούνται να υπηρετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι η αρχή του δεδουλευμένου εσόδου – εξόδου. Για την εφαρμογή της πρέπει να τηρείται μια σειρά κανόνων καταχώρισης και απεικόνισης των οικονομικών γεγονότων. Πιο συγκεκριμένα, οι συναλλαγές αναγνωρίζονται λογιστικά όταν πραγματοποιούνται, ανεξαρτήτως από την είσπραξη ή πληρωμή τους, οι δαπάνες βαρύνουν την περίοδο που πραγματοποιούνται και συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα που αποκτώνται χάρις σε αυτές (matching principle) .

Το Δ.Λ.Π. 11 περιλαμβάνει τις βασικές λογιστικές τεχνικές για την παρακολούθηση των κατασκευαστικών συμβάσεων, καθώς και τις οδηγίες για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των τεχνικών εταιρειών.

#### **3.3.2 ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ**

Οι κύριες έννοιες που χρησιμοποιούνται προκειμένου να εξυπηρετηθούν οι σκοποί του προτύπου, είναι οι εξής (*International Accounting Standards Board, 2006*) :

- α.** Σύμβαση κατασκευής είναι μια συμφωνία κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας στοιχείων, οργανικά συνδεδεμένων μεταξύ τους.
- β.** Σύμβαση σταθερού τιμήματος είναι η σύμβαση κατασκευής, στην οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί ένα συμβατικό σταθερό τίμημα ή μια σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που μπορεί να υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.
- γ.** Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους είναι η σύμβαση κατασκευής κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το κόστος, πλέον μίας αμοιβής, ανά μονάδα έργου.
- δ.** Ως συμβάσεις «πάγιας αξίας» θεωρούνται αυτές με τις οποίες ο κατασκευαστής συμφωνεί να κατασκευάσει ένα συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο με αντάλλαγμα είτε κάποιο καθαρό χρηματικό ποσό είτε ένα σταθερό ποσοστό αμοιβής για το κάθε κατασκευαζόμενο μέρος.

Άλλη μορφή σύμβασης κατασκευαστικού έργου είναι εκείνη σύμφωνα με την οποία η κατασκευαστική εταιρία αμείβεται βάσει ενός σταθερού ποσοστού επί του προκαθορισμένου και συμφωνημένου κόστους κατασκευής.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια σύμβαση προβλέπει την κατασκευή διαφορετικών παγίων, τότε τα έργα αυτά θα πρέπει να παρακολουθούνται ξεχωριστά και ο λογιστικός χειρισμός για το κάθε ένα θα εμφανίζεται σε διαφορετικούς λογαριασμούς, με την προϋπόθεση ότι το κόστος κατασκευής και τα έσοδα κάθε έργου μπορούν να κατανεμηθούν ξεχωριστά κατά έργο.

Συνεπώς, μια σύμβαση κατασκευής μπορεί να περιλαμβάνει συρροή διαφόρων τύπων συμβάσεων, τόσο για τα διάφορα συνεργεία (υπεργολαβίες διαφόρων επαγγελματιών), όσο και συμβάσεις προμήθειας υλικών, που θα ενσωματωθούν στο κυρίως έργο καθώς και συμβάσεις παροχής υπηρεσιών. Προκειμένου να μπορέσουμε να βοηθηθούμε, ώστε να ικανοποιήσουμε το σκοπό του προτύπου, που θέλει το δυνατόν να διατηρηθεί η αρχή της συσχέτισης εσόδου – εξόδου, σκόπιμο θα ήταν να βρούμε τρόπους κατακερματισμού της κατασκευής του συνολικού έργου, με κάποια κριτήρια. Έτσι, εάν υπάρχουν στο έργο περιουσιακά στοιχεία με κάποια σχετική αυτοτέλεια, που είτε μπορούν να παραληφθούν από τον πελάτη ξεχωριστά, είτε η κατασκευή τους υποβλήθηκε με διαφορετικές προσφορές, τα παρακολουθούμε ξεχωριστά. Είναι προφανές ότι σε κάθε ευκαιρία τμηματικής συσχέτισης εσόδων-εξόδων, διευκολύνεται η διαχειριστική αυτοτέλεια των χρήσεων. Μια παρόμοια πρακτική, θα μπορούσε να εφαρμοστεί και στην περίπτωση κάθε πρόσθετης ή παράπλευρης σύμβασης του έργου. Ωστόσο η πρακτική του κατακερματισμού των συμβάσεων, αντενδεικνύεται όταν τα επί μέρους έργα εκτελούνται παράλληλα ή όταν διαπραγματεύονται ως ενιαίο σύνολο. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.3.3 ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

Τα έσοδα από τα κατασκευαστικά έργα αποτελούνται από το αρχικά συμφωνηθέν με τη σύμβαση ποσόν, πλέον οποιωνδήποτε ποσών τυχόν προκύψουν από μελλοντικές διαφοροποιήσεις της αρχικής σύμβασης.

Άλλα έσοδα που πιθανόν να προκύπτουν μέσα από τις συμβάσεις αυτής της μορφής είναι τα λεγόμενα κίνητρα. Τα κίνητρα είναι πρόσθετα ποσά τα οποία θα δώσει ο εργοδότης στην παρασκευάστρια εταιρεία στην περίπτωση κατά την οποία το όλο έργο θα ολοκληρωθεί σε χρονικό διάστημα μικρότερο του προγραμματιζόμενου. Έσοδα αυτής της μορφής δεν λαμβάνονται υπόψη παρά μόνον όταν το έργο έχει ολοκληρωθεί ή έχει σχεδόν ολοκληρωθεί. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.3.4 ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Το κόστος κατασκευής ενός έργου θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που είναι συνδεδεμένα με το συγκεκριμένο έργο όπως:

- Άμεσα εργατικά.
- Άμεσα υλικά κατασκευής του έργου.
- Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του έργου.
- Έξοδα μεταφοράς μηχανημάτων, εξοπλισμού ή υλικών προς το εργοτάξιο.
- Άλλα συναφή έξοδα, όπως είναι τα έξοδα εκτιμήσεων, επιδιορθώσεων, οι αποζημιώσεις προς τρίτους και γενικά οποιαδήποτε έξοδα σχετίζονται άμεσα με το κατασκευαστικό έργο ή το εργοτάξιο.

### **3.3.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ**

Τα έσοδα και τα έξοδα ή το κόστος κατασκευής ενός έργου θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης για τον υπολογισμό του κέρδους, μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το τελικό αποτέλεσμα μπορεί να εκτιμηθεί με ακρίβεια. Αυτό είναι δυνατόν στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το έργο βρίσκεται σε αρκετά προχωρημένο στάδιο ως προς την ολοκλήρωση του.

Σε οποιαδήποτε όμως περίπτωση περιέλθει στην αντίληψη της εταιρείας ότι ένα συγκεκριμένο έργο είναι πιθανόν να έχει σαν τελικό αποτέλεσμα καθαρές ζημιές, τότε θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη στα λογιστικά της βιβλία για ολόκληρο το αναμενόμενο ποσό της ζημίας που αναμένεται να προκύψει. Αυτό θα πρέπει να γίνει ανεξάρτητα από το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υλοποίηση του έργου.

Το στάδιο ολοκλήρωσης της εκτέλεσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με βάση τα εξής στοιχεία:

- Την αναλογία των πραγματοποιηθέντων εξόδων σε σχέση με το αναμενόμενο τελικό κόστος κατασκευής.
- Τον απολογισμό των εκτελεσθεισών εργασιών.

- Την πλήρη εκτέλεση συγκεκριμένου μέρους όλου του έργου.

### **3.3.6 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Ανάλογα με την πρόοδο του έργου και σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης καθορίζονται διάφορα στάδια, κατά τα οποία γίνεται απολογισμός της προόδου των εργασιών, με απώτερο σκοπό την καταβολή αμοιβής προς την κατασκευάστρια εταιρεία ανάλογα με την πρόοδο του έργου. Κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της πιστοποίησης της προόδου της εργασίας και της καταβολής του αναλογούντος ποσού προς την κατασκευάστρια, η πρόοδος των εργασιών τελεί υπό εξέλιξη, με αποτέλεσμα την ημερομηνία είσπραξης να έχει ήδη διεκπεραιωθεί η εργασία, η οποία δεν έχει ληφθεί υπόψη στο ποσό το οποίο θα καταβληθεί. Εάν η περίοδος αυτή συμπέσει με την ημερομηνία ισολογισμού της κατασκευάστριας, αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να μην περιλαμβάνονται κάποια έξοδα που έγιναν, στο ποσό που αντιστοιχεί ως αμοιβή της εργασίας που πιστοποιήθηκε ότι εκτελέστηκε. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται ως εργασία υπό εκτέλεση για την κατασκευάστρια και αντιπροσωπεύουν «το τελικό απόθεμα της εταιρίας».

Πέραν όμως αυτού, ως τελικό απόθεμα, υπολογίζονται και οποιαδήποτε υλικά έχουν μεταφερθεί στο εργοτάξιο και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την διεκπεραίωση των μελλοντικών εργασιών. (Γεωργίου Α., 2003)

### **3.3.7 ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΕΡΓΑ**

Οποιοσδήποτε ζημίες από κατασκευαστικά έργα προκύψουν, θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα εντός της χρήσης κατά την οποία έχουν εντοπισθεί, και να εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ανεξάρτητα:

- Από το ότι οι εργασίες του κατασκευαστικού έργου δεν έχουν ακόμη ξεκινήσει.
- Από το στάδιο προόδου στο οποίο ευρίσκονται τα κατασκευαστικά έργα.
- Από τα οικονομικά αποτελέσματα όλων των υπόλοιπων κατασκευαστικών έργων που συντρέχουν για την εταιρία. (Γεωργίου Α., 2003)

### **3.3.8 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής (Grant Thornton, 2004):

- α. το ποσό του συμβατικού εσόδου που περιλαμβάνεται στην περίοδο.
- β. τη μέθοδο προσδιορισμού του συμβατικού εσόδου περιόδου.
- γ. τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.



Η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της, τα παρακάτω, για τις σε εκτέλεση συμβάσεις :

α. το συνολικό κόστος ως τη συγκεκριμένη στιγμή.

β. τα κέρδη μείον της αναγνωρισθείσες ζημιές.

γ. τις εισπραχθείσες προκαταβολές.

δ. τις παρακρατήσεις (ποσά που έχουν τιμολογηθεί χωρίς να εξοφληθούν μέχρι να αποκατασταθούν ελαττώματα ή ικανοποιηθούν συμβατικές υποχρεώσεις).

ε. το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως περιουσιακό στοιχείο.

+ πραγματοποιηθέν κόστος

+ αναγνωρισθέντα κέρδη

- αναγνωρισθείσα ζημιά

- τμηματικές τιμολογήσεις που υπερβαίνουν το πραγματοποιηθέν κόστος

---

= μικτό ποσό

στ. το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση

+ πραγματοποιηθέν κόστος

+ αναγνωρισθέντα κέρδη

- αναγνωρισθείσες ζημιές

-τμηματικές τιμολογήσεις που υπερβαίνουν (το πραγματοποιηθέν κόστος + αναγνωρισθέντα κέρδη)

---

= μικτό ποσό

ζ. κάθε είδους πιθανούς κινδύνους και τις τυχόν προβλέψεις που διενεργήθηκαν για την αντιμετώπιση τους.

### **Εφαρμογή**

Έστω ότι αναλαμβάνεται έργο με πραγματικά έσοδα 2.500.000€, λογιστικά κέρδη 750.000€ και κατασκευαστική περίοδο τριών χρήσεων 2004, 2005 και 2006. Τα λοιπά στοιχεία του έργου περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Χρήσεις	2004	2005	2006
Συμβατικό έσοδο	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Συμβατικό κόστος	<u>1.750.000</u>	<u>1.750.000</u>	<u>1.750.00</u>
<b>Αποτέλεσμα Σύμβασης</b>	<b><u>750.000</u></b>	<b><u>750.000</u></b>	<b><u>750.000</u></b>
Σωρευμένο κόστος	350.000	1.105.000	1.750.00
Ποσοστό ολοκλήρωσης	20%	60%	100%

Διαδοχικές τιμολογήσεις	400.000	1.200.000	2.500.000
-------------------------	---------	-----------	-----------

Ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.11

Χρήσεις	2004	2005	2006
Ποσοστό ολοκλήρωσης	20%	60%	100%
Σωρευμένο έσοδο	500.000	1.500.000	2.500.000
Έσοδα προηγ. χρήσεων	0	500.000	1.500.000
Έσοδο χρήσης	<b>500.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.000.000</b>
Σωρευμένο κόστος	350.000	1.105.000	1.750.000
Κόστος προηγ. Χρήσεων	0	350.000	1.105.000
Κόστος χρήσης	<b>350.000</b>	<b>755.000</b>	<b>645.00</b>
Αποτέλεσμα χρήσης	<b>150.000</b>	<b>245.000</b>	<b>355.00</b>

Ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την ελληνική πρακτική προ Δ.Λ.Π.

Χρήσεις	2004	2005	2006
Ποσοστό ολοκλήρωσης	20%	60%	100%
Σωρευμένο έσοδο	400.000	1.200.000	2.500.000
Έσοδα προηγ. χρήσεων	0	400.000	1.200.000
Έσοδο χρήσης	<b>400.000</b>	<b>800.000</b>	<b>1.300.000</b>
Σωρευμένο κόστος	350.000	1.105.000	1.750.000
Κόστος προγ. χρήσεων	0	350.000	1.105.000
Κόστος χρήσης	<b>350.000</b>	<b>755.000</b>	<b>645.000</b>
Αποτέλεσμα χρήσης	<b>50.000</b>	<b>45.000</b>	<b>655.000</b>

Κατά την ελληνική πρακτική που κυριαρχούσε πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. υπολόγιζαν ως έσοδο χρήσης αυτό που είχε τιμολογηθεί και συνήθως επέλεγαν να καλύπτει μόνο το κόστος, του κατασκευασμένου μέρους του έργου, μετακυλώντας έτσι τα κέρδη, στη χρήση της ολοκλήρωσης του έργου.

### 3.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 - : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

#### 3.4.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Είναι το πρότυπο που καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων της επιχείρησης που προκύπτουν από τα έσοδα της καθώς και τον απολογισμό των φορολογικών συνεπειών από την εξόφληση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό ή από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που έχουν αναγνωριστεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις οδηγίες του εν λόγω προτύπου, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να

χειρίζεται την φορολογική επίδραση των διαφόρων συναλλαγών με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται, αυτές τις συναλλαγές, λογιστικά. Με λίγα λόγια, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Το σκεπτικό του χειρισμού αυτού στηρίζεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης, αλλά της οικονομικής θέσης κατά συγκεκριμένη ημερομηνία και των αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε κατά την ίδια ημερομηνία.

Τα «λογιστικά κέρδη» συνήθως δεν έχουν το ίδιο ύψος με τα «φορολογητέα κέρδη» μιας επιχείρησης. Αυτό βασικά οφείλεται στο ότι τα αποτελέσματα της επιχείρησης έχουν επιβαρυνθεί με έξοδα που δεν εκπίπτουν φορολογικά, περιλαμβάνουν διάφορα έσοδα από πρόβλεψη λόγω εφαρμογής της αρχής της αυτοτέλειας, τα οποία είναι φορολογητέα με την είσπραξη τους, όπως επίσης περιλαμβάνουν προβλέψεις για έξοδα, όπως επισφάλειες για συγκεκριμένους πελάτες ενώ η φορολογία εισοδήματος επιτρέπει συγκεκριμένο ποσοστό επί του συνόλου των εισπρακτέων υπολοίπων. Τέλος, ένας ακόμη λόγος, είναι ότι έχουν λάβει χώρα φορολογικές ελαφρύνσεις για επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι οποίες είναι πιθανόν να υπερβαίνουν και το ιστορικό κόστος των στοιχείων αυτών. (Γεωργίου Α. , 2003)

Σύμφωνα με τους λόγους που προαναφέραμε, δημιουργούν διαφορές μεταξύ των «λογιστικών κερδών» και των «φορολογητέων κερδών» μιας επιχείρησης, με αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από ότι εάν αυτή είχε υπολογιστεί με βάση τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τις «μόνιμες» και τις «προσωρινές». Η διάκριση αυτή στηρίζεται στη «διαφορά της διάρκειας χρόνου διαγραφής» ενός εξόδου από τα «λογιστικά κέρδη» και από τα «φορολογητέα κέρδη». Αν ένα έξοδο, με βάση την ακολουθούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης θα διαγραφεί από τα αποτελέσματα της εντός 15 ετών, ενώ για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος θα διαγραφεί εντός 7 ετών, αυτό δημιουργεί «διαφορά διάρκειας χρόνου διαγραφής» και έτσι η διαφορά που δημιουργείται είναι «διαφορά χρόνου». Παράδειγμα «μόνιμης διαφοράς» αποτελούν τα διάφορα πρόστιμα που δεν εκπίπτουν φορολογικά και η διαφορά που δημιουργείται αποτελείται εξ ολοκλήρου από το ποσό που την έχει δημιουργήσει και επηρεάζει μόνο την περίοδο μέσα στην οποία έχει εντοπιστεί. Οι «προσωρινές διαφορές» αποτελούν τη διαφορά μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και της «φορολογικής βάσης» του εν λόγω υπολοίπου. Ως «φορολογική

βάση» ενός στοιχείου ενεργητικού θεωρείται το ποσό εκείνο που εκπίπτει φορολογικά από τα οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν μέσα από την ανάκτηση, πραγματοποίηση ή ρευστοποίηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού. Ως «φορολογική βάση» ενός στοιχείου παθητικού θεωρείται το λογιστικό υπόλοιπο του στοιχείου αυτού μειωμένο με το ποσό εκείνο που εκπίπτει φορολογικά από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν μέσα από την αξία του στοιχείου αυτού. Έτσι, η φορολογική βάση εσόδων που έχουν προεισπραχθεί, ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μειωμένο με οποιοδήποτε ποσό θα εκπέσει φορολογικά στο μέλλον. (Γεωργίου Α. , 2003)

Οι «προσωρινές διαφορές» διαχωρίζονται σε «φορολογητέες» και «εκπεστέες», ανάλογα με την επίδραση που μπορεί να έχουν στον προσδιορισμό μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων. Λαμβάνοντας υπόψη τον γενικό κανόνα, ότι όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» αποτελούν και «προσωρινές διαφορές», ενώ όλες οι «προσωρινές διαφορές» δεν προέρχονται πάντοτε από «διαφορές λόγω χρόνου», μπορούμε να συμπεράνουμε ότι όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» και οι «προσωρινές διαφορές» δημιουργούν αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού. Η φορολογία εισοδήματος και γενικά οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μέσα από τις λειτουργίες μιας επιχείρησης, αποτελούν έξοδο της επιχείρησης για την απόκτηση των αντίστοιχων εσόδων. Έτσι, το συνολικό ποσό του εξόδου του φόρου αποτελείται από το τρέχον έξοδο του φόρου πλέον οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έξοδο φόρου («επιπλέον φορολογική υποχρέωση»), μειωμένο με οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έσοδο φόρου («φορολογική ελάφρυνση»).

Όπως είπαμε παραπάνω οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών και φορολογητέων κερδών που ονομάζονται και προσωρινές διαφορές προκύπτουν συνήθως από τη διαφορά στις αποσβέσεις ή από τις προβλέψεις που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά ή που αναγνωρίζονται εν μέρει κ.λπ. με τις εξής όμως δυο διαφορετικές περιπτώσεις. (Καραγιάννης Δ. 2007)

- Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος οπότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Η λογιστική εγγραφή που ακολουθείται είναι η εξής

86.60 'έξοδο από φόρο' με το ίδιο ποσό	XXXXXXXXXX	
45.50 'αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους'		XXXXXXXXXX

Με την πρόβλεψη αυτή πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 ‘αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους’ και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 ‘έξοδο από φόρο’ με το ίδιο ποσό.

- Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι λογιστικό κέρδος της επιχείρησης είναι μικρότερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος οπότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Η λογιστική εγγραφή που ακολουθείται είναι η εξής

18.50 ‘αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους’	XXXXXXXXX	
86.70 ‘έσοδα από φόρο’		XXXXXXXXXX

Δεν γίνεται εγγραφή στην δεύτερη αυτή περίπτωση αν δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι το άμεσο μέλλον θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη που θα μπορούν να συμψηφίσουν την προσωρινή διαφορά όταν αυτή γίνει εκπεστέα δαπάνη. Το γεγονός αυτό του συμψηφισμού της διαφοράς με μελλοντικά κέρδη επανεξετάζεται και επανεκτιμάται στο τέλος της κάθε χρήσης. (Καραγιάννης Δ. 2007)

### **3.4.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές προέρχονται από περιπτώσεις, κατά τις οποίες, το «λογιστικό υπόλοιπο» ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη «φορολογική του βάση», με αποτέλεσμα τα φορολογητέα οφέλη που θα προκύψουν να είναι υψηλότερα από τα εκπιπτόμενα, γεγονός το οποίο αναμένεται να αυξήσει τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης. Έτσι, η αναμενόμενη αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης θεωρείται ως «αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση». Η δημιουργία των «προσωρινών φορολογητέων διαφορών» εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις φορολογικές ρυθμίσεις και τους κανονισμούς που ισχύουν σε κάθε κράτος και βασίζεται κατά πρώτον στο διαχωρισμό των εξόδων που εκπίπτουν ή δεν εκπίπτουν φορολογικά και κατά δεύτερον στους παράγοντες που καθορίζουν το χρόνο, κατά τον οποίο τα εκπιπτόμενα έξοδα αναγνωρίζονται ως φορολογικές ελαφρύνσεις. Στις εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέρχονται από τις διαφορές αυτές θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, με την προϋπόθεση ότι θα υπάρχουν επαρκή φορολογητέα κέρδη για την απορρόφηση τους. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.4.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Οι αναβαλλόμενοι καθώς και οι τρέχοντες φόροι θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο ή έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης, εκτός κι αν προέρχονται

από συναλλαγές που έχουν αναγνωριστεί άμεσα στην καθαρή θέση της επιχείρησης ή από ενοποίηση από εξαγορά μιας επιχείρησης.

- Για να βγάλουμε ένα σωστό συμπέρασμα, στον ισολογισμό της επιχείρησης, οι τρέχοντες φόροι, απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις τρέχουσες υποχρεώσεις ή στο κυκλοφορούν ενεργητικό αντιστοίχως. Εφαρμόζοντας αυτό το πρότυπο επιδιώκεται η ισομερής κατανομή του απολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, έτσι ώστε οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά προκύψει, είτε όταν ένα έξοδο εκπίπτει για λογιστικούς και φορολογικούς λόγους αλλά το ποσοστό κατά το οποίο εκπίπτει για την κάθε περίπτωση διαφέρει και τότε δημιουργείται θέμα διαφοράς χρόνου ολικής διαγραφής, είτε όταν ένα συγκεκριμένο έξοδο εκπίπτει τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς λόγους αλλά εντός διαφορετικών οικονομικών χρήσεων για την κάθε περίπτωση, να καταμετρηθεί με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων που επηρεάζονται. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **3.4.4 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

- Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν ανάλυση των σημαντικότερων ποσών βάσει των οποίων έχει προσδιοριστεί το έξοδο της φορολογίας, μερικά εκ των οποίων είναι (Γεωργίου Α. , 2003):
- Οποιοδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή του φορολογικού συντελεστή
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που δημιουργήθηκε στην τρέχουσα χρήση ή αφορούσε διαγραφή εξόδου, που δημιουργήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις
- Το τρέχον έξοδο της φορολογίας
- Πληροφορίες σχετικά με την επίδραση τυχόν αλλαγής του φορολογικού συντελεστή

- Το ύψος του οφέλους που προέκυψε από φορολογικές ζημιές ή ελαφρύνσεις προηγούμενων ετών και δεν είχε αναγνωριστεί παρά μόνο στο τρέχον έτος
- Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε εξαρτημένες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχει δημιουργηθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
- Το ύψος των φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων προηγούμενων ετών που έχει αναγνωριστεί στο τρέχον έτος για τη μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου
- Το ύψος του φορολογικού εξόδου που αναλογεί στην επίδραση επί των λογιστικών αποτελεσμάτων από αλλαγές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές ή θεμελιώδη λάθη
- Το συνολικό ποσό της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που επηρεάζει την καθαρή θέση της επιχείρησης
- Το ύψος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων, που δεν έχουν αξιοποιηθεί και για τις οποίες δεν δημιουργήθηκε «αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση»
- Έκτακτα έσοδα και έξοδα

### ***Εφαρμογή στη διανομή φόρου εισοδήματος***

Στην εταιρεία 'MABIA' A.E. υπάρχει επένδυση σε ακίνητο με κόστος κτήσης **1.000.000 ευρώ** και με εύλογη αξία **1.500.000 ευρώ**, για την οποία επένδυση στο παρελθόν έχει αναγνωριστεί σταδιακά **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 175.000 ευρώ** ( $1.500.000 - 1.000.000$ )  $\times 35\% = 175.000$  ευρώ). Στην τρέχουσα χρήση 2007, ο συντελεστής φόρου εισοδήματος μειώθηκε στο 25%.

**Ζητείται:** Να υπολογιστεί αν προκύπτει διαφορά στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση από το γεγονός αυτό της μείωσης του συντελεστή φόρου στο 25% και αν η διαφορά αυτή μπορεί να διανεμηθεί.

### **Λύση**

Εφόσον όλοι οι άλλοι παράγοντες παραμένουν όπως έχουν, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μειώνεται και φτάνει στο ποσό **125.000 ευρώ** ( $1.500.000 - 1.000.000$ )  $\times 25\% = 125.000$  ευρώ), οπότε η διαφορά είναι **50.000 ευρώ** ( $175.000 - 125.000 = 50.000$  ευρώ) θεωρείται ως 'φόρος εισοδήματος - έσοδο'.

Το ποσό αυτό των 50.000 ευρώ δεν μπορεί να διανεμηθεί, διότι μειώνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 'κέρδη εις νέο' που ήταν 175.000 ευρώ και είχε αναγνωριστεί στο παρελθόν. Η διανομή του μπορεί να γίνει μόνο στην περίπτωση που θα πωληθεί η επένδυση αυτή. Δηλαδή, αν υποτεθεί ότι πωλείται η επένδυση αυτή στο ποσό 1.500.000 ευρώ, τότε το κέρδος  $500.000 - 125.000 = 375.000$  ευρώ μπορεί ελεύθερα να διανεμηθεί.

### ***Εφαρμογή για αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους (Δ. Α. Π. 12)***

(αφορά περιπτώσεις που τα λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη ή καλύτερα όταν η λογιστική αξία του πάγιου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από εκείνη της φορολογικής βάσης)

Η εταιρεία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. έχει αγοράσει στις αρχές του 2007 π.χ. στις 5.1.07 ένα μηχάνημα 'Α' για τις ανάγκες της αξίας **300.000 ευρώ**.

Ο συντελεστής απόσβεσης από το νόμο είναι **12% ετησίως**. Το μηχάνημα αυτό υπολογίζεται από τη διοίκηση της Α.Ε. ότι θα έχει **ωφέλιμο χρόνο ζωής 20 έτη**, χωρίς υπολειμματική αξία, οπότε ο συντελεστής ετήσιας απόσβεσης είναι **5%** ( $100/20 \text{ έτη} = 5\%$ ).

Ο συντελεστής φόρου στην Α.Ε. είναι 25% και το **λογιστικό κέρδος** με 31.12.07 ανήλθε στο ποσό **400.000 ευρώ**. Το κέρδος αυτό διαμορφώθηκε στο ποσό των **400.000 ευρώ**, αφαιρώντας ως αποσβέσεις το ποσό που προκύπτει με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής που είναι 20έτη (και όχι το ποσό που προκύπτει με βάση το νόμιμο συντελεστή απόσβεσης που είναι 12%).

Αντίθετα, τα **φορολογητέα κέρδη** που προέκυψαν από τα βιβλία που τηρούνται με βάση τη φορολογική νομοθεσία ανήλθαν για τη χρήση 2007 στο ποσό **379.000 ευρώ**. Για να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη, υπολογίστηκαν αποσβέσεις με βάση το συντελεστή 12% που προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία.

**Ζητείται:** με βάση τα παραπάνω δεδομένα:

**α)** Να δοθούν οι σχετικές διευκρινίσεις για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης.

**β)** Να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή στην πρώτη αυτή χρήση του 2007 για τον αναβαλλόμενο φόρο και



γ) Να γίνουν οι παραπέρα λογιστικές ενέργειες και λογιστικές εγγραφές που αφορούν τον αναβαλλόμενο φόρο.

### Λύση

α) Διευκρινίσεις και υπολογισμός της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης με 31.12.07.

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ( $300.000 \times 5\% = 15.000$ ευρώ)	15.000
Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή 12% ( $300.000 \times 12\% = 36.000$ ευρώ)	- <u>36.000</u>
Διαφορά στις αποσβέσεις (φορολογητέα προσωρινή διαφορά)	<u><b>21.000</b></u>

Δηλαδή, στα λογιστικά βιβλία, για να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη (με βάση τα Δ.Λ.Π.), ελήφθησαν υπόψη οι **αποσβέσεις 15.000 ευρώ**, ενώ για να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν υπόψη οι φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις που προκύπτουν με βάση το νόμιμο συντελεστή 12% και που είναι **36.000 ευρώ**. Έτσι προκύπτει μία αρνητική διαφορά στις αποσβέσεις η οποία ονομάζεται '**φορολογητέα προσωρινή διαφορά**'.

### Η αναμόρφωση λοιπόν στα κέρδη γίνεται ως εξής:

	379.000,00
Κέρδη που φορολογούνται (φορολογητέα)	€
<b>Πλέον:</b> Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή	36.000,00 €
<b>Μείον:</b> Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο	<u>-15.000,00 €</u>
	400.000,00
Κέρδη με βάση τα Δ. Λ. Π. (λογιστικά κέρδη)	<u><u>€</u></u>

### Έξοδο φόρου και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

Φόρος στα κέρδη με βάση τα Δ. Λ. Π. ( $400.000 \times 25\% = 100.000$ ευρώ)	100.000 €
	-94.750,00
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη ( $379.000 \times 25\% = 94.750$ ευρώ)	<u>€</u>
Διαφορά στο φόρο (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση)	<u><u>5.250,00 €</u></u>

### 2<sup>ος</sup> τρόπος υπολογισμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης με 31.12.07

Λογιστική αξία (Λ. Α.) μηχανήματος 'Α' (αρχική αξία μην. 300.000 - Αποσβέσεις με τα Δ. Λ. Π. 15.000 =	285.000 €
<b>285.000 ευρώ</b>	

Φορολογική Βάση (Φ. Β.) μηχανήματος 'Α' ( Αξία μηχαν. 300.000 - Νόμιμες αποσβέσεις 36.000 = <b>264.000ευρώ</b>	-264.000 €
Διαφορά ( Λ. Α. - Φ. Β. ) ή προσωρινή διαφορά	<u>21.000 €</u>

**21.000 X 25% (συντελεστής φόρου) = 5.250ευρώ = αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση**

### β) Λογιστικές εγγραφές με 31.12.07

Με ημερομηνία 31.12.07 και στο 'ημερολόγιο διαφορών με τα Δ. Λ. Π.' της εταιρείας ΑΣΤΗΡ Α. Ε. γίνονται οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές μία με το ποσό **94.750ευρώ** και μια άλλη με το ποσό **5.250ευρώ**, ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ. Λ. Π.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		94.750
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	5.250	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων		5.250
Διαφορά στο φόρο		

### γ) Λογιστικός χειρισμός, για τις 'αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους' στα επόμενα 7 έτη (έτη 2008 έως και 2014)

Ο **ωφέλιμος χρόνος** ζωής του μηχανήματος είναι **20έτη**, δηλαδή ο συντελεστής απόσβεσης είναι  $100/20\text{έτη} = 5\%$  και οι ετήσιες αποσβέσεις είναι:

Αξία μηχανήματος 300.000 X 5% = **15.000ευρώ** = **ετήσιες αποσβέσεις**

Ο **νόμιμος συντελεστής** για τις αποσβέσεις που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι **12%** και τα έτη στα οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής αυτός μέχρι να εξαντληθούν φορολογικά όλες οι αποσβέσεις είναι **8,333 έτη** ( $100/12\% = 8,333\text{έτη}$ ). Από αυτά τα 8,333 έτη, ως πρώτο έτος θεωρείται το έτος 2007 και επομένως τα υπόλοιπα 7 έτη μέχρι να συμπληρωθούν συνολικά τα 8 έτη, είναι τα έτη 2008 μέχρι και 2014. Για το καθένα λοιπόν από αυτά τα 7 επόμενα έτη 2008 – 2014 και εφόσον ο συντελεστής φόρου είναι ο ίδιος (25%), στο ημερολόγιο διαφορών με τα Δ. Λ. Π. θα πρέπει να γίνονται οι παρακάτω δύο λογιστικές εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07 – 31.12.14 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ. Λ. Π.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		

54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος	94.750
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	
86.60.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	5.250
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων	5.250
Διαφορά στο φόρο	

Έτσι, για τα πρώτα **8 χρόνια**, θα πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 ‘Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους’ κάθε χρόνο με το ποσό **5.250€**, οπότε συνολικά για τα 8 αυτά πρώτα χρόνια, ο λογαριασμός αυτός θα είναι **πιστωμένος** με το ποσό  $5.250 \times 8 \text{ έτη} = \mathbf{42.000 \text{ ευρώ}}$ .

**δ)** Στο τέλος του 9<sup>ου</sup> χρόνου (έτους 2015) θα προκύψουν τα παρακάτω. Επειδή οι αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής υπολογίζονται για ολόκληρο το έτος, ενώ οι αποσβέσεις που είναι φορολογικά αναγνωρίσιμες υπολογίζονται μόνο για 0,3333 έτη, θα έχουμε:

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ( $300.000 \times 5\% = \mathbf{15.000€}$ )	15.000
Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή αποσβέσεων ( $300.000 \times 12\% \times 0,3333 \text{ έτη} = \mathbf{12.000€}$ )	-12.000
Διαφορά στις αποσβέσεις	<u>3.000</u>
<b>Διαφορά στο φόρο 750 ευρώ φόρος</b>	
( $3.000 \times 25\%$ συντελεστής φόρου = <b>750 φόρος</b> )	

Με τη διαφορά λοιπόν του φόρου που είναι 750 ευρώ, επειδή οι λογιστικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες από τις νόμιμες, χρεώνεται ο λογαριασμός 45.50 ‘αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους με πίστωση του λογαριασμού 86.51.00.000 ‘Έσοδο από φόρο εισοδήματος’. Δηλαδή, θα πρέπει να γίνουν οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές (υποθέτοντας ότι ο φόρος στα φορολογητέα κέρδη είναι και πάλι 94.750 ευρώ), ως εξής

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2015 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ. Λ. Π.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		94.750
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη		
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων	750	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.70.00.000 Έσοδο από φόρο εισοδήματος		750
Διαφορά στο φόρο		

### ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές προκύπτει ότι, σε περίπτωση που οι λογιστικές αποσβέσεις είναι **μικρότερες** από τις αντίστοιχες φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις τότε με τη διαφορά του φόρου **πιστώνεται** ο λογαριασμός **45.50.00.012** ‘αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων με χρέωση του λογαριασμού 86.60.00.000 ‘Έξοδα από φόρο εισοδήματος’, ενώ αν οι λογιστικές αποσβέσεις είναι **μεγαλύτερες** από τις αντίστοιχες ‘φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις’, τότε με τη διαφορά του φόρου **χρεώνεται** ο λογαριασμός 45.50.00.012 με **πίστωση** του λογαριασμού 86.70.00.000 ‘Έσοδο από φόρο εισοδήματος’ με το ίδιο ποσό.

ε) Μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, ο λογαριασμός 45.50.00.012 ‘Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων’ εμφανίζεται ενημερωμένος με 31.12.2015, ως εξής:

Χρέωση	45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων	Πίστωση
	750	42.000 <sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> **5.250 X 8έτη = 42.000 ευρώ**

στ) Οι λογιστικές αποσβέσεις, με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής, θα υπολογίζονται συνολικά για 20 έτη μέχρι και το 2026, δηλαδή θα υπολογίζονται ακόμα για άλλα 11 έτη (από το 2016 έως και το 2026). Στο καθένα από τα επόμενα αυτά 11 έτη, θα γίνονται οι παρακάτω υπολογισμοί και λογιστικές εγγραφές:

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής (300.000 X 5% = 15.000€)	15.000
-Αποσβέσεις φορολογικά αναγνωρίσιμες (300.000 X 0% = 0€)	<u>0</u>
Διαφορά στις αποσβέσεις	<u><u>15.000</u></u>

#### Διαφορά στο φόρο 3.750€

(15.000 X 25% συντελεστής φόρου = 3.750€)

Επειδή οι λογιστικές αποσβέσεις, με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής, είναι μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις, με τη ‘διαφορά στο φόρο’ που είναι **3.750€** κάθε χρόνο, για τα επόμενα 11έτη (2016 – 2026), θα γίνονται οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές (υποθέτοντας και πάλι ότι ο φόρος εισοδήματος είναι ο ίδιος **94.750€** και ο συντελεστής είναι **25%**).

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2015 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ. Λ. Π.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδος από φόρο εισοδήματος	94.750	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		

54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος	94.750
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων	3.750
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	
86.70.00.000 Έσοδο από φόρο εισοδήματος	3.750
Διαφορά στο φόρο	

Δηλαδή, συνολικά για τα 11 αυτά χρόνια, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 45.50.00.012 ‘Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων’ με το ποσό **41.250€** (3.750 X 11 έτη = 41.250€).

Έτσι στο τέλος του 11ου αυτού έτους και συνολικά στο τέλος του 20ου έτους από την αγορά του μηχανήματος (δηλαδή με 31.12.2026), ο λογαριασμός 45.50.00.012 ‘Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων’ θα εμφανίζεται ενημερωμένος και συγχρόνως εξισωμένος, ως εξής:

Χρέωση	45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων	Πίστωση
	750	42.000
	<u>41.250</u>	
	42.000	

#### Πίνακας για τις αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους

Για τις ετήσιες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους, λόγω αγοράς του μηχανήματος ‘Α’, συντάσσεται ο παρακάτω πίνακας για τη συνεχή παρακολούθησή του.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΙΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ ‘Α’ ΑΞΙΑΣ 300.000€

ρήσε	Αποσβέσ εις με τα Δ. Λ. Π.	Αποσβέσ εις νόμιμες	Προσωρι νή διαφορά	Συντελεσ τής φόρου	Αναβαλλόμ ενος φόρος (πίστωση λογ. 45.50)		Χρήσε ις	Αποσβέσ εις με τα Δ. Λ. Π.	Αποσβέσ εις νόμιμες	Προσωρι νή διαφορά	Συντελεστής φόρου	Αναβαλλόμ ενος φόρος (χρέωση λογ. 45.50)

07	15.000	36.000	21.000	25%	5.250		2015	15.000	12.000	3.000	25%	750
08	15.000	36.000	21.000	25%	5.250		2016	15.000	-	15.000	25%	3.750
14	»	»	»		»		2026	»		»		»
τα ίθε ήση							(για κάθε χρήση )					
Σύνολα αναβαλλόμενου φόρου					42.000		Σύνολα αναβαλλόμενου φόρου					42.000

- Στον παραπάνω πίνακα, στην πράξη τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος κερδών αλλάζουν οπωσδήποτε από έτος σε έτος. Αυτό όμως δεν επηρεάζει καθόλου τους αναβαλλόμενους φόρους, διότι αυτοί προκύπτουν με τον πολλαπλασιασμό του συντελεστή φόρου πάνω στις διαφορές των αποσβέσεων. Οι αναβαλλόμενοι φόροι αλλάζουν από έτος σε έτος, **μόνο όταν αλλάζει ο συντελεστής φόρου εισοδήματος**. Στην αρχή, με τους αναβαλλόμενους φόρους θα διαμορφώνεται πίστωση του λογαριασμού 45.50, που στο παράδειγμά μας είναι συνολικά 42.000ευρώ και στη συνέχεια, θα διαμορφώνεται η χρέωση του ίδιου αυτού λογαριασμού 45.50, μέχρις ότου και στη χρέωση σχηματιστεί ίσο ποσό αναβαλλόμενου φόρου, δηλαδή 42.000ευρώ.

- Για κάθε νέο πάγιο στοιχείο που θα αγοράζεται, θα πρέπει να συμπληρώνεται ο παραπάνω πίνακας από χρήση σε χρήση, για να παρακολουθείται έτσι ο αναβαλλόμενος φόρος, μέχρις ότου η χρέωση του λογαριασμού 45.50 γίνει ίση με την πίστωση του ίδιου αυτού λογαριασμού που στην περίπτωση μας είναι 42.000ευρώ (υπάρχουν και άλλοι τρόποι παρακολούθησης του αναβαλλόμενου φόρου, όπως είναι π.χ. με αναλυτικούς λογαριασμούς ή μέσω Η/Υ κλπ.).

#### Χαρακτηριστικοί ορισμοί με βάση τα Δ. Λ. Π.

Λογιστικά κέρδη =	400.000€
Φορολογητέα κέρδη =	379.000€
Τρέχον φόρος =	94.750€
Έξοδο φόρου =	100.000€

Προσωρινή διαφορά =	21.000
(400.000 – 379.000 = 21.000)	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	5.250
Λογιστική αξία (300.000 – 15.000 αποσβέσεις)	285.000
Φορολογική βάση	264.000
(300.000 – 36.000 νόμιμες αποσβέσεις = 264.000)	

-Φόρος στα φορολογητέα κέρδη(379X25%) -94,750

Διαφορά στο φόρο(αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ) 5,250

Με ημερομηνία 31.12.07 και στο ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ της εταιρείας γίνονται οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

1)	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	94,750	
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		94,750
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη		
2)	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	5,250	
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		5,250
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων		

Διαφορά στο φόρο

Όμως ο νόμιμος συντελεστής για αποσβέσεις που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι 12% και τα έτη στα οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής μέχρι να εξαντληθούν φορολογικά όλες οι αποσβέσεις είναι  $100/12\% = 8.333$  έτη. Μέχρι το 2014 δηλαδή μέχρι να συμπληρωθούν 8 έτη θα γίνονται οι ίδιες εγγραφές με παραπάνω. Έτσι συνολικά ο λογαριασμός θα είναι πιστωμένος με  $5,250 \times 8 \text{έτη} = 42$  ευρώ. Στο τέλος του 9<sup>ου</sup> χρόνου οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν για 0,3333 έτη.

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ( $300 \times 5\%$ ) = 15

Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή(300X12X0.3333) = -12

Διαφορά στις αποσβέσεις = 3

Άρα διαφορά στο φόρο 3X25% = 0,75 και οι εγγραφές θα είναι:

1)	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	94,750	
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		94,750
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη		
2)	X	Π
45ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	0,75	
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		0,75
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
Διαφορά στο φόρο.		

### **3.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

#### **3.5.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή αλλιώς, των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Τα σημαντικότερα θέματα με τα οποία ασχολείται αφορούν στο λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, στη χρονική στιγμή της αναγνώρισης τους στα βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή στην καταχώριση της λογιστικής εγγραφής της σχετικής συναλλαγής καθώς και στον καθορισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, το πρότυπο αυτό, καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για αποσβέσεις καθώς και την αναγνώριση τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 16 δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 40 που αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για επενδυτικούς και όχι για παραγωγικούς ή λειτουργικούς σκοπούς, όπως επίσης δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές



δραστηριότητες (ΔΛΠ 41) και σε δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όλων των παρόμοιων αγαθών που δεν αναπαράγονται. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.5.2 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική αξία κτήσεως. Αυτό σημαίνει ότι το εν λόγω στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, ως το συνολικό ποσό των εξόδων που έχουν γίνει για την απόκτηση του στοιχείου αυτού, μέχρι και να μπορέσει αυτό να λειτουργήσει για το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκε.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται μέσα από τα αποθέματα της επιχείρησης, λόγω του ότι παράγονται από αυτήν, θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα βιβλία της, σε αξία κτήσεως ίση με το κόστος παραγωγής τους και όχι με την τιμή της πώλησής τους στην αγορά. Αυτό έχει ως συνέπεια τη διαγραφή οποιουδήποτε εμπορικού κέρδους επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των εν λόγω προϊόντων. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να διαγράφεται οποιοδήποτε εσωτερικό κέρδος δημιουργείται κατά τα διάφορα διαδοχικά στάδια παραγωγής. Όσον αφορά την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που προέρχεται μέσα από ανταλλαγή ανόμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με τη δίκαιη αξία του πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε, πλέον οποιασδήποτε καταβολής χρηματικού ποσού έχει γίνει για την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Στην περίπτωση ανταλλαγής όμοιων περιουσιακών στοιχείων, ως τιμή κτήσεως του νέου στοιχείου θεωρείται η υπολειμματική αξία αυτού που δόθηκε σε ανταλλαγή. Εάν η δίκαιη αξία του νέου στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι πολύ χαμηλότερη της υπολειμματικής αξίας αυτού που δόθηκε, τότε η δίκαιη αξία του τελευταίου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας. Οποιαδήποτε ζημία προκύψει από την εν λόγω συναλλαγή με αυτή τη μορφή, θεωρείται σαν μέρος του κόστους ή της αξίας κτήσεως του νέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.5.3 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ**

Τα έξοδα που επεκτείνουν την αποδοτικότητα ενός πάγιου πέραν του αρχικού αναμενόμενου επιπέδου, θεωρούνται ως προσθήκη στο πάγιο αυτό στοιχείο και κεφαλαιοποιούνται. Ως έξοδα αυτής της μορφής θεωρούνται αυτά που παρατείνουν την ωφέλιμη περίοδο χρήσης και βελτιώνουν την αποδοτικότητα του παγίου, όσα έξοδα επιφέρουν αναβάθμιση του μηχανήματος για τη βελτίωση της ποιότητας παραγωγής του και όσα επιφέρουν αναβάθμιση του μηχανήματος για σκοπούς μείωσης του κόστους λειτουργίας

του. Αυτά τα έξοδα θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές δαπάνες και αυξάνουν το λογιστικό υπόλοιπο της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **3.5.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ**

Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι το κάθε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται και να εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική του αξία μειωμένη με τις οποιεσδήποτε συσσωρευμένες αποσβέσεις ή ζημίες μπορεί να υπάρχουν. Εξαίρεση στον κανόνα αυτό αποτελεί η παρουσίαση ενός περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με αναθεωρημένη αξία, η οποία πιθανόν να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την αρχική αναγνώριση, λόγω επανεκτίμησης της αξίας του. Η εξαίρεση αυτή σκοπό έχει την παρουσίαση του εν λόγω στοιχείου στην αληθή και δίκαιη αξία του.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να είναι τακτική, ώστε να αποφεύγεται η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της δίκαιης αξίας του στοιχείου, όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό. Εάν από την επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος ή ζημία, τότε η διαφορά αυτή αναγνωρίζεται άμεσα στο έτος κατά το οποίο προέκυψε. Ο λογιστικός χειρισμός για την κάθε προαναφερόμενη περίπτωση έχει ως ακολούθως:

Το κέρδος από την επανεκτίμηση των στοιχείων θα πρέπει να χρεώνεται στο λογαριασμό του παγίου και να πιστώνεται ο λογαριασμός «διαφορές επανεκτίμησης» ή «αποθεματικό επανεκτίμησης», ο οποίος εντάσσεται στους λογαριασμούς που αποτελούν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων.

Οποιαδήποτε ζημιά προκύψει από την επανεκτίμηση, πιστώνεται στο λογαριασμό του παγίου για τη μείωση της λογιστικής του αξίας και χρεώνεται άμεσα ο λογαριασμός αποτελεσμάτων εντός της χρήσης κατά την οποία είχε εντοπιστεί.

Εάν από την επανεκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος και στη συνέχεια από μελλοντική επανεκτίμηση προκύψει ζημία, η ζημία αυτή δεν μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, αλλά διαγράφεται πρώτα από το αποθεματικό κέρδους που δημιουργήθηκε στο παρελθόν από την επανεκτίμηση του συγκεκριμένου παγίου και τότε οποιοδήποτε ποσό ζημίας δεν συγχωνεύεται, μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η επανεκτίμηση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν θα πρέπει να περιορίζεται μόνο στο συγκεκριμένο πάγιο, αλλά θα πρέπει να επεκτείνεται και σε όλα τα υπόλοιπα πάγια που εντάσσονται στην ίδια κατηγορία. Έτσι, αν γίνει επανεκτίμηση ενός

οικοπέδου, τότε θα πρέπει να γίνει επανεκτίμηση όλων των οικοπέδων ή τεμαχίων γης που ανήκουν στην επιχείρηση.

Παράλληλα με την επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αναθεωρείται και το ύψος των συσσωρευμένων αποσβέσεων μέχρι τη στιγμή της επανεκτίμησης. Στις περιπτώσεις αυτές, η συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση μπορεί να διαγραφεί πλήρως από την αξία του στοιχείου, το λογιστικό υπόλοιπο του οποίου θα τακτοποιηθεί ως προς το αποτέλεσμα της επανεκτίμησης.

Δηλαδή, το υπόλοιπο της συσσωρευμένης πρόβλεψης για αποσβέσεις μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου που επανεκτιμήθηκε και στη συνέχεια το μεταφερόμενο υπόλοιπο διαμορφώνεται ανάλογα, είτε αυξανόμενο είτε μειούμενο, ώστε να αντιπροσωπεύει την επανεκτιμημένη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με την τροποποίηση της αξίας του παγίου που προέρχεται από την επανεκτίμηση, έτσι ώστε η καθαρή αξία βιβλίων να αντιπροσωπεύει την αξία του παγίου, έτσι όπως προέκυψε μέσα από την επανεκτίμηση. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.5.5 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Ο ισολογισμός της επιχείρησης, είτε είναι ενοποιημένος είτε όχι, θα πρέπει να εμφανίζει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στο σύνολο της καθαρής μεταφερόμενης αξίας ή της λογιστικής τους αξίας και οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες που αφορούν την τιμή κτήσεως ή την επανεκτιμημένη αξία των παγίων, όπου θα αναφέρονται το αρχικό υπόλοιπο, οι προσθήκες που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους, οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, το αποτέλεσμα επανεκτίμησης των παγίων, τα πάγια που αποκτήθηκαν από συγχώνευση ή εξαγορά, η διαγραφή ζημιών, μετά από επανεκτίμηση που έχουν επιβαρύνει τα αποτελέσματα, τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που μπορεί να προκύψουν από την ενσωμάτωση πάγιων επιχειρηματικής μονάδας εγκατεστημένης στο εξωτερικό και το συνολικό ποσό της τιμής κτήσεως ή της αξίας που προκύπτει από την επανεκτίμηση των στοιχείων ανά ομάδα, όπως αυτή διαμορφώνεται στο τέλος του έτους.

Η πρόβλεψη για απόσβεση ανά ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναλύεται σε πρόβλεψη για απόσβεση που έχει υπολογιστεί για την τρέχουσα χρήση, σε τυχόν πρόβλεψη για απόσβεση που έχει διαγραφεί λόγω επανεκτίμησης περιουσιακών στοιχείων, σε πρόβλεψη που έχει διαγραφεί λόγω πώλησης περιουσιακών στοιχείων, σε συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στην αρχή της χρήσεως, όπως εμφανίζεται στα

λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και σε συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στο τέλος της χρήσεως.

Επιπλέον ,θα πρέπει να αναφέρονται οι λογιστικές αρχές που εφαρμόστηκαν, όσον αφορά την ισχύουσα μέθοδο απόσβεσης και την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση των παγίων ή τους συντελεστές απόσβεσης που εφαρμόστηκαν.

Θα πρέπει επίσης, να παρέχεται οποιαδήποτε πληροφορία αφορά τη φύση και επίδραση των αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς, οι οποίοι μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων της τρέχουσας ή των μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων και τα οποία μπορεί να προέρχονται από την υπολειμματική αξία του παγίου, την αλλαγή στην αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του στοιχείου και την αλλαγή στη μέθοδο υπολογισμού πρόβλεψης για απόσβεση.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κάποια πάγια εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με αξία που προήλθε μετά από επανεκτίμηση, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τη βάση ή τη μέθοδο επί της οποίας έγινε η επανεκτίμηση του παγίου, την ημερομηνία που έγινε η εν λόγω επανεκτίμηση, εάν έγινε από ανεξάρτητο εκτιμητή, εάν βασίστηκε στην τιμή αντικατάστασης, που σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να αναφερθούν οι δείκτες που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό. Ακόμη, θα παρέχονται πληροφορίες για τη λογιστική αξία της κάθε ομάδας παγίων που θα είχαν συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τις γενικές αρχές του προτύπου αυτού, δηλαδή, το ιστορικό κόστος, καθώς και οποιουδήποτε ,περιορισμούς υπάρχουν ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους. Επίσης, πληροφορίες που θα πρέπει να αναφέρονται επί των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων είναι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι είτε προσωρινά είτε μόνιμα εκτός χρήσης ή λειτουργίας, τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια που είναι ακόμη σε λειτουργία και τα πλήρως απαξιωμένα περιουσιακά στοιχεία. Τέλος, στις περιπτώσεις καταστροφής ή απώλειας παγίου, που καλύπτεται από οποιαδήποτε μορφή αποζημίωσης, το γεγονός αυτό θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα κάτω από την επικεφαλίδα «Πάγια περιουσιακά στοιχεία»

### **3.5.6 Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ**

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Όταν η λογιστική αξία από ένα πάγιο αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής(υπερτίμησης) τότε με την αύξηση αυτή

12.00 Πάγιο στοιχείο	XXXXXXXXXX	
41.50 'διαφορές αναπροσαρμογής'		XXXXXXXXXXXX

Στη συνέχεια όμως αν υποτιμηθούν τα πάγια αυτά τότε χρεώνεται

- πρώτα ο λογαριασμός 41.50 με την μείωση που αφορά τα πάγια και με την επιπλέον μείωση που τυχόν υπάρχει
- χρεώνεται ο λογαριασμός 68.50 'προβλέψεις και ζημιές αποζημίωσης'.

Όταν ένα πάγιο πωλείται και προκύπτει κέρδος τότε με το κέρδος αυτό πιστώνεται ένας λογαριασμός εσόδων π.χ. 75.51 'κέρδη από πώληση παγίων στοιχείων' και όχι ο 81.03 'έκτακτα κέρδη' αντίθετα όταν προκύπτει ζημιά τότε με το ποσό της ζημιάς χρεώνεται ο λογαριασμός 64.50 'Ζημιές αποζημίωσης' και όχι ο 81.02 'έκτακτες ζημιές' για αυτό τον λόγο αν κατά την διάρκεια της χρήσης εφαρμόζεται λογιστική με την φορολογική νομοθεσία τότε με 31.12 και στο 'Ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ' οι λογαριασμοί 81.02 και 81.03 μεταφέρονται στους 75.51 και 64.50.

Όταν πωλείται ένα πάγιο τότε ο λογαριασμός 41.50 χρεώνεται με το πιστωτικό του υπόλοιπο για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 42.00 'Υπόλοιπο κερδών εις νέο'

41.50 'Διαφορές αναπροσαρμογής'	XXXXXXXXXX	
42.00 'Υπόλοιπο κερδών εις νέο'		XXXXXXXXXXXX

(Καραγιάννης 2007)

### **3.5.7 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Τα ενσώματα πάγια που ιδιοχρησιμοποιούνται μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους οπότε οι θετικές διαφορές της αναπροσαρμογής στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να καταχωρούνται σε έναν λογαριασμό αποθεματικού της καθαρής θέσης π.χ. στην πίστωση του λογαριασμού 41.50. Οι παραπάνω διαφορές μπορούν απευθείας να μεταφέρονται στο λογαριασμό 42.00 στο σύνολο τους όταν τα αντίστοιχα πάγια διαγράφονται π.χ. πωλούνται ή κατά ένα μέρος μόνο που θα είναι ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης εκείνης που βασίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης. Τα ίδια ισχύουν και για τις θετικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ όταν τα ενσώματα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους οπότε αυτή θα θεωρείται στο εξής κόστος κτήσης. (Καραγιάννης 2007)

### **3.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 - ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

### **3.6.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθηθούν τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή, ως προς την αναγνώριση συναλλαγών αυτής της μορφής στα βιβλία τους, καθώς και με το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να δοθούν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναφέρεται στη μεταφορά του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή, ανεξαρτήτως του αν ο πρώτος είναι υπεύθυνος για τη συντήρηση του εν λόγω στοιχείου ή όχι. Το πρότυπο αυτό, όμως, δεν αναφέρεται στις συμβάσεις υπηρεσιών, στις οποίες δεν μεταφέρεται το δικαίωμα χρήσης του παγίου από τον μισθωτή. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.6.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ**

Οι μισθώσεις διαχωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, χαρακτηριστικά σημεία των οποίων είναι ότι ο μισθωτής αναλαμβάνει όλου τους κινδύνους που πιθανόν να συνδέονται με τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, έχει το δικαίωμα της απόλυτης χρήσης του παγίου και της εκμετάλλευσης των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει το δικαίωμα αγοράς του παγίου μετά την πλήρη εξόφληση και τη λήξη της μίσθωσης. Άλλο χαρακτηριστικό σημείο των χρηματοδοτικών μισθώσεων είναι ότι η παρούσα αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή μεγαλύτερη της τιμής πώλησης του και η χρονική διάρκεια της μίσθωσης είναι σχεδόν ταυτόσημη με την αντίστοιχη περίοδο της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του παγίου. Τέλος, χαρακτηριστικό είναι ότι τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμα προς χρήση χωρίς σημαντικές αλλαγές, καθώς επίσης, στις περιπτώσεις που ο μισθωτής έχει το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης, οποιεσδήποτε ζημιές του εκμισθωτή επιβαρύνουν τον μισθωτή.
- Στις λειτουργικές μισθώσεις, που αποτελούν μισθώσεις οι οποίες δεν είναι χρηματοδοτικές και δεν έχουν όλα τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια μιας λειτουργικής μίσθωσης οποιαδήποτε ζημία ή φθορά από φυσιολογικές και μη συνθήκες επιβαρύνει τον εκμισθωτή για το λόγο ότι οι κίνδυνοι αυτοί δεν μεταφέρονται με τη μίσθωση στον μισθωτή.

Ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων διακρίνεται σε πρώτο στάδιο, στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή και στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή. Σε δεύτερο στάδιο, για την κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές, ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει μεταξύ των διαφορετικών τύπων μισθώσεων. Στην περίπτωση των λειτουργικών μισθώσεων, το μίσθωμα που καταβάλλεται στον εκμισθωτή θεωρείται ως έξοδο που επιβαρύνει τη χρήση εντός της οποίας έλαβε χώρα η καταβολή. Έτσι, εδώ, η καταβολή των μισθωμάτων θεωρείται ως έξοδο έναντι των εσόδων και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στην περίπτωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, ο λογιστικός χειρισμός είναι περισσότερο πολύπλοκος. Με βάση τις απαιτήσεις του προτύπου αυτού, τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να θεωρούνται ως πάγια της επιχείρησης επί των οποίων θα πρέπει να υπολογίζεται και πρόβλεψη για απόσβεση. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση, ο πλήρης λογιστικός χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων απαιτεί το άνοιγμα τριών διαφορετικών λογαριασμών, οι οποίοι είναι ο λογαριασμός εκμισθωτή που πιστώνεται με το σύνολο της υποχρέωσης που δημιουργείται προς τον εκμισθωτή και χρεώνεται με τις περιοδικές καταβολές των μισθωμάτων, ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου και ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης, που χρεώνεται με όλα τα έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει την τιμολογιακή αξία του παγίου για την κάλυψη χρηματοδοτικών εξόδων και τα οποία υπολογίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Με βάση τους κανόνες του προτύπου, το αναβαλλόμενο έξοδο των δικαιωμάτων της μίσθωσης θα πρέπει να εμφανίζεται ως μειωτικό της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή, σαν το πάγιο να είχε εξοφληθεί τοις μετρητοίς στο τέλος της περιόδου. Ακόμη στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρακολουθεί την κάθε μίσθωση ξεχωριστά και οι βασικοί λογαριασμοί που χρειάζονται για το σκοπό αυτό είναι ο λογαριασμός του μισθωτή - χρεώστες, ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης και ο λογαριασμός μεικτού κέρδους μισθώσεων.

Όσον αφορά τις αξιώσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, το πρότυπο αυτό καθορίζει ότι ο μισθωτής στις οικονομικές του καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες, για την περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων, όπως το λογιστικό υπόλοιπο ή την καθαρή αξία των παγίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού, την κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται το ελάχιστο των μισθωμάτων που οφείλονται μειωμένο με τα αναβαλλόμενα δικαιώματα μισθώσεων.

Ακόμη θα πρέπει να αναφέρονται τα έσοδα από χρηματοδοτικές μισθώσεις παγίων που έχουν αναγνωρισθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως, το

σύνολο τυχόν μελλοντικών εσόδων από υπομισθώσεις και τυχόν σημαντικούς όρους που πηγάζουν από την μισθοδοτική σύμβαση. (Γεωργίου Α., 2003)

Επίσης, το ΔΛΠ 17 ορίζει ότι στα βιβλία του εκμισθωτή:

- Το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών μισθωμάτων απεικονίζεται σαν απαίτηση και πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα.
- Το σύνολο των τόκων των μισθωμάτων πιστώνεται σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων (unearned income) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Ενώ στα βιβλία του μισθωτή:

- Το μισθωμένο πάγιο απεικονίζεται στα πάγια και πιστώνεται σχετική υποχρέωση. Κεφαλαιοποιείται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τρέχουσας αξίας των παγίων που μισθώνονται και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων.
- Το μέρος του τοκοχρεωλυτικού μισθώματος που αφορά κεφάλαιο μειώνει τη σχηματισθείσα υποχρέωση.
- Το μέρος του μισθώματος που αφορά τόκους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως σαν χρηματοοικονομικό έξοδο.
- Το πάγιο αποσβένεται βάσει της ωφέλιμης ζωής του. Στην περίπτωση που δεν πρόκειται να μεταβιβασθεί η κυριότητα, αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας μίσθωσης. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, ΔΠΧΠ 2006)

Στις περιπτώσεις πώλησης και επαναμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης. Στη περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η παρόμοια διαφορά, πρέπει να πάει στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι χαμηλότερη της τρέχουσας αξίας του παγίου, τότε επιτρέπεται υπό όρους η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, ΔΠΧΠ 2006)

### **3.6.3 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**

Ο μισθωτής καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία τη χρηματοδοτική μίσθωση στη χρέωση ως περιουσιακό στοιχείο

12 'Μηχανήματα'	XXXXXXXXX	
45.51.50 'Υποχρεώσεις από φόρους'		XXXXXXXXXX



Η εγγραφή γίνεται με την καθαρή αξία του παγίου στοιχείου δηλαδή με το ποσό που είναι χαμηλότερο μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου παγίου στοιχείου και της παρούσας αξίας που εμφανίζουν τα ελάχιστα συνολικά μισθώματα. Στην παρούσα αξία από τα ελάχιστα μισθώματα συμπεριλαμβάνεται και το ποσό που θα πληρώσει ο μισθωτής όταν επιθυμεί και εφόσον ασκήσει το δικαίωμα που έχει να αγοράσει το μισθωμένο αυτό πάγιο. Στη συνέχεια ο μισθωτής με το χρεολύσιο

45.51.50 'Υποχρεώσεις από φόρους'	XXXXXXXXX	
65 'Τόκοι'		XXXXXXXXXX

Ο μισθωτής είναι αυτός που υπολογίζει αποσβέσεις πάνω στο μισθωμένο πάγιο και μπορεί να τις εκπίπτει νόμιμα από τα φορολογητέα έσοδα της ίδιας χρήσης.

Στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή στην αρχή όταν παραδίνεται το μισθωμένο πάγιο με το συνολικό ποσό από τα τοκοχρεωλυτικά μισθώματα που θα εισπραχθούν και με την υπολειμματική αξία των εκμισθωμένων páγιων

18.30 'Πελάτες – απαιτήσεις από leasing '	XXXXXXXXX	
12.21 'μηχανήματα σε τρίτους με leasing'		XXXXXXXXXX

Στη συνέχεια κάθε φορά που θα εισπράττονται τα μισθώματα αυτά και εφόσον προηγήθηκε η εγγραφή είσπραξης των μισθωμάτων αυτών στη λογιστική με βάση τη φορολογική νομοθεσία στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ θα χρεώνεται ο λογαριασμός 73 με όλο τα ποσό των μισθωμάτων και θα πιστώνεται ο 18.30 με το χρεολύσιο και ο 73 με τους τόκους leasing. (Καραγιάννης 2007)

### **3.7 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 - ΕΣΟΔΑ**

#### **3.7.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται βασικά στο λογιστικό χειρισμό των διαφόρων μορφών εσόδων που μπορεί να προκύψουν για μια επιχείρηση μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της, καθώς επίσης και στον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισης των εισοδημάτων αυτών.

Σκοπός του προτύπου, δηλαδή, είναι η περιγραφή των λογιστικών χειρισμών των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές, όπως είναι η πώληση εμπορευμάτων, παροχή υπηρεσιών και έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους.

Τα έσοδα θα πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία του ανταλλάγματος που εισπράχθηκε ή θα εισπραχθεί, λαμβάνοντας υπόψη οποιοσδήποτε εκπτώσεις ή μειώσεις λόγω όγκου πωλήσεων που πιθανόν να παρασχεθούν από την επιχείρηση.

Στα έσοδα εμπεριέχονται τα κέρδη και έτσι έμμεσα τα έσοδα καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων εκτός δηλαδή από εκείνη την αύξηση που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους. Έσοδα λοιπόν έχουμε από πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών και την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τα οποία αποφέρουν τόκους δικαιώματα και μερίσματα. Δεν συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα του ΔΛΠ18 :

- Τα έσοδα από συμβάσεις κατασκευής έργων(ΔΛΠ11)
- Τα έσοδα από συμβάσεις μίσθωσης που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ17
- Τα μερίσματα που ρυθμίζονται με το ΔΛΠ28
- Τα έσοδα από τις μεταβολές στην εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού που ρυθμίζουν τα ΔΛΠ31 και ΔΛΠ39. Τα ίδια ισχύουν και για τα έσοδα από μεταβολές στην αξία στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού.
- Τα έσοδα από ασφαλιστικές συμβάσεις που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ19
- Τα έσοδα από την αύξηση της εύλογης αξίας πάνω στα αγροτικά, κτηνοτροφικά και δασικά προϊόντα που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ41. Τα ίδια ισχύουν και για τα έσοδα από εξόρυξη φυσικών μεταλλευμάτων.

Η αναγνώριση εισοδήματος από μια συναλλαγή δεν επηρεάζεται ή δεν συμπίπτει πάντοτε με την μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων ή αγαθών. Βασικό όμως κριτήριο για την αναγνώριση εσόδου από συναλλαγή αποτελεί η μεταβίβαση των κινδύνων που συνδέονται με τα αντίστοιχα προϊόντα ή εμπορεύματα. Εάν, για οποιονδήποτε λόγο, η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα διαχείρισης όλων ή σημαντικού μέρους των κινδύνων, τότε οποιοδήποτε προϊόν από την εν λόγω συναλλαγή δεν μπορεί να αναγνωριστεί σαν έσοδο από πώληση αγαθών και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τη δυνατότητα είσπραξης κάποιου ποσού, το οποίο περιλαμβάνεται στα έσοδα, το κάνει να θεωρείται ως έξοδο και όχι ως ποσό προσαρμογής των εσόδων. Γενικότερα, οποιαδήποτε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες αποτελεί έξοδο της επιχείρησης και αναγνωρίζεται έτσι στα αποτελέσματα χρήσεως και όχι ως ποσό προς μείωση των πωλήσεων ή γενικά των εσόδων της επιχείρησης.

Όσον αφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, οι ακριβείς υπολογισμοί ως προς το ύψος της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι δυνατό να γίνουν κάτω από τις προϋποθέσεις, που ορίζει το πρότυπο αυτό, σύμφωνα με τις οποίες, οι συμβατικές υποχρεώσεις όλων των μερών

του έργου πρέπει να έχουν εκτελεστεί πλήρως, το τελικό τίμημα να έχει συμφωνηθεί εκ των προτέρων και ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης να έχουν επίσης συμφωνηθεί.

Οι τόκοι, τα δικαιώματα και τα μερίσματα, δηλαδή τα έσοδα που προέρχονται από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους έναντι ανταλλάγματος, αναγνωρίζονται ως έσοδα μόνο αν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πιστεύεται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αν το ύψος των αναμενόμενων εσόδων μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία. Η βάση υπολογισμού των εσόδων αυτών διαφέρει αναλόγως της μορφής του και μπορεί να αναλυθεί ως ακολούθως:

- Δικαιώματα : υπολογίζονται βάσει της συμφωνίας που έχει συναφθεί για την χρήση τους από τρίτους.
- Τόκοι : υπολογίζονται με βάση τη διάρκεια της χρονικής περιόδου καθώς και με το ύψος του επιτοκίου.
- Μερίσματα : υπολογίζονται βάσει του ποσοστού που προτείνεται, του αριθμού των μετοχών που κατέχει η επιχείρηση καθώς επίσης και της καθορισμένης ημερομηνίας πληρωμής.

(Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.7.2 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Με βάση τους κανόνες του προτύπου αυτού, στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, σχετικά με τα έσοδα της, για την λογιστική αρχή που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό των εσόδων, σε περιπτώσεις εσόδων από έργα θα πρέπει να αναφέρεται η μέθοδος με την οποία καθορίστηκε το επίπεδο αποπεράτωσης του έργου ή των διαφόρων σταδίων αυτού, να γίνεται ανάλυση της προέλευσης των διαφόρων εσόδων από όλες τις κατηγορίες καθώς επίσης να δίνεται και το ύψος των εσόδων από ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών που αντιστοιχεί στην κάθε μια από τις κατηγορίες εσόδων. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **Εφαρμογή**

Εταιρεία συνήθως πουλάει με πίστωση 1ος μήνα όμως σε πελάτη πούλησε εμπορεύσιμα αγαθά αξίας 200 ευρώ πλέον φπα 19% με πίστωση 10 μηνών. Το επιτόκιο που προσδιόρισε η εταιρεία για αυτούς τους συγκεκριμένους υπολογισμούς της ανέρχεται στο 6% ετησίως.

Έχουμε :  $6\% \times 10 \text{ μήνες} = 5\% = \text{επιτόκιο για τους 10 μήνες.}$

Παρούσα αξία πωλήσεων =  $200 / (1+0.05) = 190,476$

Η διαφορά  $200 - 190,476 = 9,524$  είναι τόκοι.

Στα βιβλία που τηρούνται βάση τα ΔΛΠ γίνεται η παρακάτω εγγραφή.

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	190,476	
70.00.00.019 πωλήσεις εμπ. με 19%		
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		190,476
76.000 έσοδα από τόκους		

### **3.8 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ**

#### **3.8.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι ο λογιστικός χειρισμός των χρηματοοικονομικών εξόδων ή τόκων που προκύπτουν από δανεισμό και περιλαμβάνει τόκους που προέρχονται από βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα δάνεια, από απόσβεση προεξοφλητικών εξόδων σχετικών με δάνεια, από απόσβεση διαφόρων εξόδων σχετικών με τη λήψη δανείων, από χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις που προέρχονται από χρηματοδοτικές μισθώσεις και από συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια σε ξένο νόμισμα και θεωρούνται τακτοποίηση του κόστους δανεισμού. Αυτά τα έξοδα υπό ορισμένες προϋποθέσεις είτε θα αναγνωριστούν ως έξοδα έναντι των εσόδων εντός της χρήσης που έχουν επιτευχθεί είτε θα κεφαλαιοποιηθούν. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **3.8.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ**

Το ΔΛΠ 23 ορίζει ως Κόστος Δανεισμού τους τόκους και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Επίσης, ορίζει ως μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο εκείνο που χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδος προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται, ή για την πώλησή του.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι τα έξοδα ή το κόστος του δανεισμού θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδα έναντι των εσόδων εντός της χρήσεως κατά την οποία έχουν επιτευχθεί. Εξαιρέση στον κανόνα αυτό αποτελούν τα έξοδα δανεισμού για δάνεια που έχουν δημιουργηθεί για την απόκτηση «εγκεκριμένων» περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αυτά των οποίων η κατασκευή ή προετοιμασία για χρήση διαρκεί αρκετά σημαντικό χρονικό διάστημα.

Στις περιπτώσεις αυτές τα έξοδα δανεισμού δεν διαγράφονται ως έξοδα έναντι των εσόδων, αλλά κεφαλαιοποιούνται. Με λίγα λόγια, τα χρηματοοικονομικά έξοδα που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την απόκτηση, παραγωγή ή κατασκευή «εγκεκριμένων» περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνονται στο κόστος κτήσεως του εν λόγω στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι θα υπάρξουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση. Οποιαδήποτε άλλα έξοδα σχετικά με τη δημιουργία δανείου, αναγνωρίζονται ως έξοδα που αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία έχουν επιτευχθεί.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναγνωρίζεται από τη στιγμή που αρχίζουν οι εργασίες για την απόκτηση του εγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή έχουν γίνει τα πρώτα έξοδα και συνεχίζεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Εάν κατά την διάρκεια διεκπεραιώσεως του έργου υπάρξουν παρατεταμένα διαστήματα αναστολής των εργασιών, τότε τα έξοδα δανεισμού που αντιστοιχούν στα εν λόγω χρονικά διαστήματα δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα έναντι των εσόδων της χρήσεως στην οποία αντιστοιχούν. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.8.3 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Με βάση τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες, για τον λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών εξόδων από δανεισμό, για το ποσό των χρηματοδοτικών εξόδων που έχει κεφαλαιοποιηθεί και για τη μέθοδο υπολογισμού των χρηματοδοτικών εξόδων προς κεφαλαιοποίηση. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **Εφαρμογή**

Εταιρεία έχει συνάψει δάνειο για την κατασκευή ξενοδοχειακής μονάδας. Οι τόκοι για τις περιόδους 2005 και 2006 είναι συνολικά 140€(30 του 2005 και 110 του 2006). Το ποσό αυτό απεικονίζεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.18. από 01/01/07 η εταιρεία αποφάσισε να εφαρμόσει τα ΔΛΠ και την εναλλακτική μέθοδο για τους τόκους. Στη διάρκεια της χρήσης θα ενημερώνει τα βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία και στο τέλος της χρήσης με βάση τα ΔΛΠ.

15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ	30	
15.01.00.000 Ξενοδοχειακή μονάδα		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		30
16.18.00.000 Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου		

*Μεταφορά του κόστους δανείου 05 στα πάγια*

15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ	110
15.01.00.000 Ξενοδοχειακή μονάδα	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	110
16.18.00.000 Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου	

*Μεταφορά του κόστους δανείου 06 στα πάγια*

Αν για τους τόκους εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος τότε όλοι οι πιο πάνω τόκοι που είναι 140€θα μεταφέρονταν στο λογαριασμό 65 ‘ Τόκοι και συναφή έξοδα’.

### **3.9 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31 - ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**

#### **3.9.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό, να προτείνει κανόνες λογιστικών χειρισμών και αποτίμησης για την ορθότερη απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων των κοινοπραξιών, στις οικονομικές καταστάσεις των μελών που τις απαρτίζουν. Οι ρυθμίσεις του προτύπου αυτού δεν εφαρμόζονται, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών διαχειρίσεων όπως αμοιβαία κεφάλαια.

#### **3.9.2 ΕΝΝΟΙΕΣ, ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ**

Μία σειρά εννοιών είναι απαραίτητες προκειμένου να κατανοηθεί η λειτουργία του προτύπου. Αυτές είναι:

- α)** Κοινοπραξία: Είναι μια σύμβαση, σύμφωνα με την οποία, τα αντισυμβαλλόμενα μέρη αναλαμβάνουν την υποχρέωση εκπλήρωσης ενός οικονομικού έργου από κοινού ελεγχόμενο.
- β)** Έλεγχος: Είναι η υποχρέωση των μερών να διενεργούν τις επιχειρηματικές πολιτικές, ώστε να διασφαλίζονται τα αποτελέσματα της επένδυσης.
- γ)** Από κοινού έλεγχος: είναι οι συμβατικοί όροι, που κατανέμουν τον έλεγχο μίας οικονομικής δραστηριότητας.
- δ)** Ουσιώδης επιρροή: είναι το δικαίωμα συμμετοχής στη λήψη των σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων, που αφορούν την κοινοπραξία, χωρίς όμως να συνυπολογίζουμε τον έλεγχο της κοινοπρακτικής δραστηριότητας.
- ε)** Κοινοπρακτών: Είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία.
- στ)** Επενδυτής σε κοινοπραξία: Είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την κοινοπραξία.

ζ) Αναλογική ενοποίηση: είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικονίσεως 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

η) Μέθοδος καθαρής θέσης: είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικονίσεως σύμφωνα με την οποία, το δικαίωμα σε μία από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσεως 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 περιλαμβάνει το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα αποτελέσματα των εργασιών, της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Οι κοινοπραξίες αποτελούν μορφές συνεργασίας διαφόρων τύπων. Από το μεγάλο αριθμό υποκατηγοριών κοινοπραξιών το Δ.Λ.Π 31 ασχολείται με τους εξής τύπους:

**i.** κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενες τις κύριες δραστηριότητές τους.

**ii.** κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενη περιουσία.

**iii.** κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενους φορείς.

και στις τρεις περιπτώσεις όμως υπάρχουν κοινά χαρακτηριστικά τα οποία είναι

**i.** τα μέλη της κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω ρητής σύμβασης.

**ii.** Η σύμβαση αυτή ορίζει : τη δραστηριότητα, τη διάρκεια, τον τρόπο διοίκησης και διορισμού του διοικητικού συμβούλιου και τις εισφορές κεφαλαίου των μερών. Πρέπει δηλαδή να έχει τη μορφή λεπτομερούς καταστατικού και να διασφαλίζεται ο από κοινού έλεγχος των αντισυμβαλλομένων μερών. Αναλυτικότερα:

**i.** Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενες τις κύριες δραστηριότητές τους

Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια στοιχεία, τα δικά του αποθέματα, πραγματοποιεί της δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και υπάρχει ανεξάρτητη χρηματοοικονομική λειτουργία (κάθε μέρος έχει δική του χρηματοδότηση και υποχρεώσεις).

Εάν παραδείγματος χάριν, σε μια κοινοπραξία κατασκευής ενός εργοστασίου, το κάθε μέλος της κοινοπραξίας αναλάβει να κατασκευάσει ένα συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου με δικό του διακριτό κόστος, τότε η σύμβαση μεταξύ των μελών θα πρέπει να προσδιορίζει, τον τρόπο κατανομής των εσόδων. Το κάθε μέλος καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία και επομένως δημοσιεύει στις οικονομικές του καταστάσεις, μόνο τα δικαιώματά του, από το κοινό έργο. Η συγκεκριμένη μορφή κοινοπραξίας δεν απαιτεί να υπάρχει ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα ή ιδιαίτερη τήρηση λογιστικών βιβλίων. Συνήθως όμως, συστήνεται η

σύνταξη απολογιστικών καταστάσεων για λόγους μεγαλύτερης πληροφόρησης, διαφάνειας, ελέγχου και γενικότερης διαχειριστικής τάξης.

#### ii. Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενη περιουσία

Σε αυτόν τον τύπο κοινοπραξίας τα μέλη πρέπει να έχουν κοινή περιουσία, έτσι τα οικονομικά μέσα που χρησιμοποιεί η κοινοπραξία για να μπορέσει να δραστηριοποιηθεί οικονομικά, ανήκουν στα μέλη της και ελέγχονται εξίσου από αυτά. Ωστόσο δίνεται η δυνατότητα, κάθε μέλος να αναλάβει προσυμφωνημένο μέρος του κόστους και αντιστοίχως των εσόδων που θα χρησιμοποιηθούν. Παραδείγματος χάριν, ο από κοινού έλεγχος και εκμετάλλευση ενός φράγματος με υδροηλεκτρικό έργο. Το ένα μέλος μπορεί να ασχολείται με τη συντήρηση του φράγματος και το άλλο με τη λειτουργία του ηλεκτροπαραγωγού σταθμού. Η από κοινού ιδιοκτησία και έλεγχος του έργου μπορεί να συνεπάγεται την ανάληψη αναλογικών ποσοστών του λειτουργικού κόστους και των εσόδων αντίστοιχα.

Τα ποσοστά αυτά πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία του μέλους της κοινοπραξίας και να απεικονίζονται διακριτά, τόσο σε απλή όσο και ενοποιημένη βάση. Αναλυτικότερα, πρέπει να παρουσιαστεί το μέρος των στοιχείων του ενεργητικού, που ανήκουν στο μέλος, όπως απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας. Άλλα στοιχεία που πρέπει να παρουσιαστούν, είναι οι υποχρεώσεις, που έχουν αναληφθεί από το μέλος καθώς και το μερίδιο των από κοινού αναλυθέντων υποχρεώσεων, στα πλαίσια του κοινοπρακτούντος έργου. Όσο αφορά στα αποτελέσματα της κοινοπραξίας, αυτά ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, τόσο κατά το μέρος των εσόδων από τις πωλήσεις όσο και τις αναλογούσες δαπάνες.

#### iii. Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενους φορείς

Η ειδοποιός διάφορα της συγκεκριμένης μορφής κοινοπραξίας με τις προηγούμενες, είναι η δημιουργία ξεχωριστού νομικού προσώπου. Το νομικό πρόσωπο, που δημιουργείται, έχει τη μορφή και τον τρόπο λειτουργίας μιας συνηθισμένης επιχείρησης. Τα μέλη της κοινοπραξίας διατηρούν συμμετοχικά δικαιώματα, καθώς και τον κοινό έλεγχο στα στοιχεία του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τις πραγματοποιημένες δαπάνες και τα έσοδα. Η κοινοπραξία, στα πλαίσια που της επιτρέπει ο συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών που την συνέστησαν, μπορεί να ενεργεί ως μία συνηθισμένη επιχείρηση, συνάπτοντας συμβάσεις, αγοράζοντας τα υλικά μέσα, αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις και διανέμοντας τα ενδεχόμενα κέρδη. Στην περίπτωση της κοινοπραξίας με κοινά ελεγχόμενους φορείς, είναι απαραίτητη η τήρηση βιβλίων και η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής της δραστηριότητας. Τέλος τα μέλη απεικονίζουν τη συμμετοχή τους στους οικείους λογαριασμούς των συμμετοχών τους. Σε περίπτωση που τα μέλη παρουσιάζουν ενοποιημένες



οικονομικές καταστάσεις, τότε η κοινοπραξία εννοείται όπως ακριβώς και οι υπόλοιπες συμμετοχές του ομίλου. (Grant Thornton, 2006 Α').

### **3.9.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ**

Η ενοποίηση αφορά τις οικονομικές καταστάσεις των μελών, των από κοινού ελεγχόμενων κοινοπραξιών. Οι μέθοδοι ενοποίησης που γίνονται αποδεκτές από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31, είναι η αναλογική ενοποίηση και η μέθοδος της καθαρής θέσης. Αναλυτικότερα :

#### **A ) Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Η εταιρεία πρέπει να εμφανίζει τις επενδύσεις της, στις κοινοπραξίες που συμμετέχει, κατά το ποσοστό που της αναλογεί. Άρα αναλογικά, τα κονδύλια της κοινοπραξίας απεικονίζονται στα περιουσιακά στοιχεία και τα αποτελέσματα, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, της μητρικής εταιρείας. Η μέθοδος αυτή προσφέρει εναλλακτικά δύο τύπους απεικόνισης. Η πρώτη μέθοδος είναι η «γραμμή προς γραμμή» στην οποία το μέλος της κοινοπραξίας περιλαμβάνει στα κονδύλια του, τα κονδύλια της κοινοπραξίας. Έτσι στα αποθέματα του μέλους περιλαμβάνονται τα αποθέματα της κοινοπραξίας, στις υποχρεώσεις του μέλους οι υποχρεώσεις της κοινοπραξίας κ.ο.κ. Η δεύτερη μέθοδος είναι η παρουσίαση «ξεχωριστών σειρών κονδυλίων». Εδώ η μέθοδος παρουσίασης απαιτεί διακριτά κονδύλια. Έτσι στον ισολογισμό του μέλους πρέπει να περιλαμβάνονται κονδύλια, όπως αποθέματα και αποθέματα κοινοπραξιών, υποχρεώσεις και υποχρεώσεις κοινοπραξιών κ.ο.κ. Ανεξαρτήτως του τρόπου παρουσίασης, ισχύουν οι κανόνες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, που απαγορεύουν τον συμψηφισμό υποχρεώσεων – απαιτήσεων και επιβάλουν την πάγια χρήση των υιοθετούμενων μεθόδων αποτίμησης και παρουσίασης των κονδυλίων.

#### **B ) ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Η συγκεκριμένη μέθοδος παρουσιάζεται ως εναλλακτική μέθοδος ενοποίησης. Αυτή η μέθοδος ενοποίησης περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 28. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 28 η επένδυση, που επιλέγεται να ενοποιηθεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, καταχωρείται στα βιβλία του επενδυτή, στο κόστος κτήσεώς της. Κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου ο επενδυτής αποτιμά την αξία της συμμετοχής του στην κοινοπραξία, στη λογιστική της αξία. Μεταβολές στην καθαρή θέση προκύπτουν από διάφορες αιτίες, όπως διανομή μερισμάτων και

αναπροσαρμογές παγίων στοιχείων, αποθεμάτων και συναλλαγματικών διαφορών, καθώς και η αποτίμηση των διαφορών περιουσιακών στοιχείων της κοινοπραξίας ακολουθεί τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

### **Γ ) ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ**

Η εταιρεία που συμμετέχει σε κοινοπραξία δεν ενοποιεί την εν λόγω συμμετοχή της, στις ακόλουθες περιπτώσεις όταν :

- το μερίδιο αγοράστηκε με σκοπό τη μεταπώληση σε διάστημα μικρότερο του έτους.
- η συμμετοχή είναι άνευ δικαιώματος ψήφου.
- ο επενδυτής δεν είναι εισηγμένος σε χρηματιστηριακή αγορά ή βρίσκεται σε διαδικασία εισαγωγής.
- η επενδυτική εταιρεία είναι θυγατρική εταιρείας, που συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμφωνά με τα Δ.Λ.Π.

Στην περίπτωση που το μερίδιο της κοινοπραξίας παραμένει στο χαρτοφυλάκιο της μητρικής εταιρείας πάνω από ένα έτος ή εκλείπει κάποιος από τους παραπάνω λόγους εξαιρέσεως, η συμμετοχή ενοποιείται κανονικά.

### **3.9.4 ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ**

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζεται στις συναλλαγές μεταξύ μέλους της κοινοπραξίας με την κοινοπραξία, προκειμένου να σχηματιστούν σωστά οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι συγκεκριμένες συναλλαγές έχουν ανάλογη αξία, με τις διεταιρικές συναλλαγές μεταξύ θυγατρικής και μητρικής. Αναλυτικότερα, στην περίπτωση της πώλησης περιουσιακών στοιχείων από το μέλος της κοινοπραξίας προς αυτήν, το μέλος πρέπει να καταχωρεί μόνο το μέρος του αποτελέσματος, που αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών. Το μέλος της κοινοπραξίας καταχωρεί το σύνολο της ζημιάς, όταν η πώληση παρέχει απόδειξη απομείωσης της αξίας του στοιχείου αυτού. Αντιστρόφως, όταν το μέλος της κοινοπραξίας αγοράσει κάτι από αυτή δεν πρέπει να καταχωρεί στα αποτελέσματά του το μέρος που του αναλογεί, έως ότου το πουλήσει σε τρίτο. Και στην περίπτωση αυτή καταχωρείται άμεσα ζημία που οφείλεται στην μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας της. Μία άλλη συναλλαγή που χρειάζεται ειδική λογιστική μεταχείριση, είναι η εισφορά σε είδος του μέλους προς την κοινοπραξία. Στην περίπτωση αυτή το μέλος καταχωρεί στα βιβλία του το αποτέλεσμα που αφορά στα συμμετοχικά δικαιώματα των άλλων μελών. Εξαιρετικά δεν εφαρμόζεται ο ανωτέρω χειρισμός όταν: δεν έχουν καταβληθεί ολοσχερώς οι εισφορές

των άλλων μελών. Το αποτέλεσμα της εισφοράς δεν επιδέχεται αντικειμενικής αποτιμήσεως, το εισφερόμενο στοιχείο είναι αντίστοιχης αξίας των εισφορών των υπόλοιπων μελών της κοινοπραξίας. Στην περίπτωση της αναλογικής ενοποίησης αυτές οι διαφορές συμψηφίζόμενες αμελούνται και δεν καταχωρούνται, ενώ στην περίπτωση της μεθόδου της καθαρής θέσης οι εισφορές συμψηφίζονται με την αξία του εισφερόμενου στοιχείου.

### **3.9.5 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Το μέλος της κοινοπραξίας θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- α) τα ποσά των προβλέψεων πρέπει να είναι διακριτά.
- β) τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του μέλους καθώς και κάθε υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού στα πλαίσια της κοινοπραξίας.
- γ) τα ποσά που εισφέρει το μέλος στην κοινοπραξία και οι δεσμεύσεις για μελλοντικές εισφορές.
- δ) το μερίδιό του σε ενδεχόμενες δεσμεύσεις που αναλαμβάνει η κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει.
- ε) την κατάσταση συμμετοχών σε κοινοπραξίες καθώς ποσοστά συμμετοχής
- στ) τις μεθόδους ενσωμάτωσης των συμμετοχών σε κοινοπραξίες.
- ζ) τη συνολική περιουσία των κοινοπραξιών που συμμετέχει η εταιρεία.

(ΔΠΧΠ 2005)

## **3.10 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ**

### **3.10.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό προέκυψε από τη διαρκή αύξηση του αριθμού και του είδους των διαφόρων χρηματοοικονομικών μέσων που βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στις διεθνείς χρηματαγορές και την ανάγκη παροχής ανάλογης πληροφόρησης προς τους διάφορους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις και στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως είναι τα ομόλογα, τα παράγωγα κλπ. Αυτά τα μέσα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες : σε αυτά που έχουν αναγνωριστεί και εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης και σε αυτά που δεν έχουν αναγνωριστεί λογιστικά και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Τα στοιχεία του ενεργητικού, είτε ενσώματα είτε ασώματα, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία, για το λόγο ότι δεν παρέχουν στην επιχείρηση άμεσο δικαίωμα

είσπραξης μετρητών, αλλά της παρέχουν τη δυνατότητα απόκτησης μετρητών. Το ίδιο ισχύει και για άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως οι προπληρωμές εξόδων, μέσα από τις οποίες μια επιχείρηση μπορεί να αναμένει ή να έχει μελλοντικά έσοδα, αλλά δεν της παρέχουν το δικαίωμα είσπραξης μετρητών.

Χρηματοοικονομικά μέσα, λοιπόν, αποτελούν όλες οι συμβατικές και μη υποχρεώσεις και δικαιώματα, που συνδέονται ή αφορούν μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία παρέχουν το άμεσο δικαίωμα είσπραξης ή πληρωμής μετρητών.

### **3.10.2 ΟΡΙΣΜΟΙ**

Τα χρηματοοικονομικά μέσα συνίστανται σε οποιαδήποτε σύμβαση, η οποία δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού και παθητικού σε μια επιχείρηση ή παρέχει δικαίωμα συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας άλλης επιχείρησης. Ως «μέσο συμμετοχής στην καθαρή θέση» θεωρείται οποιαδήποτε σύμβαση αποδεικνύει την ύπαρξη συμφέροντος στην υπολειμματική αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της. Συμβάσεις συναλλαγών με αγαθά, στις οποίες το κάθε μέρος έχει το δικαίωμα εξόφλησης με μετρητά ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση όταν συνεχίζουν να υφίστανται τυχόν αξιώσεις της επιχείρησης, οι οποίες προκύπτουν από την εν λόγω σύμβαση και αφορούν οποιαδήποτε συναλλαγή αφορά σε εμπορεύματα, όταν οι αξιώσεις αυτές έχουν καθοριστεί από την σύναψη της σύμβασης και όταν αναμένεται να εκπληρωθούν με την παράδοση των αγαθών.

Ως χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θεωρούνται τα μετρητά, τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης ή οποιουδήποτε άλλου χρηματοοικονομικού μέσου άλλης επιχείρησης, οποιοδήποτε συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση και οι τίτλοι συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης. Αντίθετα, εάν μια επιχείρηση αποκτήσει οποιοδήποτε δικαίωμα αγοράς των ιδίων μετοχών, αυτό δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού. Χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θεωρούνται η απόδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού προς άλλη επιχείρηση ή η ανταλλαγή οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε πρωτεύοντα και παράγωγα. Τα πρωτεύοντα περιλαμβάνουν μέσα όπως είναι οι χρεώστες, οι πιστωτές και οι συμμετοχικοί τίτλοι, ενώ τα παράγωγα περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά δικαιώματα, προθεσμιακά

συμβόλαια, προαγορές ή προπωλήσεις ή δικαιώματα ανταλλαγής κεφαλαίου σε ξένο νόμισμα.

### **3.10.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ**

Ο εκδότης χρηματοοικονομικών μέσων θα πρέπει να τα ταξινομεί είτε ως υποχρεώσεις είτε ως συμμετοχικούς τίτλους ή ως ίδια δικαιώματα, ανάλογα με τους όρους της αρχικής σύμβασης και το διαχωρισμό μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής. Το βασικό κριτήριο διαχωρισμού μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας επιχείρησης, είναι η ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης μεταβίβασης μετρητών ή άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων από το ένα μέρος της σύμβασης προς το άλλο.

### **3.10.4 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ**

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Η αντιστάθμιση των δύο επιτρέπεται μόνο όταν υφίσταται εκτελεστό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των αναγνωρισμένων ποσών και όταν έχει γίνει προγραμματισμός εξόφλησης με συμψηφισμό και εξόφληση του υπολοίπου ή με ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και παράλληλη εξόφληση της υφιστάμενης υποχρέωσης. Οι γενικοί διακανονισμοί συμψηφισμού, συνήθως εφαρμόζονται από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δημιουργούνται πολλαπλές συμβάσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα με ένα συγκεκριμένο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, έτσι ώστε αν το πρόσωπο αυτό αθετήσει τις υποχρεώσεις του ως προς ένα από τα μέσα αυτά, ο οργανισμός έχει το δικαίωμα συμψηφισμού και των υπολοίπων χρηματοοικονομικών μέσων, με την προϋπόθεση ότι ισχύουν και οι δύο όροι που αναφέρθηκαν αμέσως παραπάνω. (Γεωργίου Α., 2003)

### **3.10.5 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Οι αξιώσεις, όσον αφορά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων, στοχεύουν στη διευκόλυνση της αξιολόγησης της έκτασης των κινδύνων, οι οποίοι μπορεί να προέρχονται από τον κίνδυνο τιμών, που είναι πιθανό να οφείλεται σε διακυμάνσεις ισοτιμιών συναλλάγματος, επιτοκίων αγοράς και μεταβολές στις τιμές που ισχύουν στην αγορά. Άλλοι κίνδυνοι είναι, ο κίνδυνος απώλειας εισπράξεων λόγω πιστωτικής πολιτικής,

κίνδυνος έλλειψης ρευστότητας για κάλυψη τρεχουσών απαιτήσεων και ο κίνδυνος ταμειακών ροών από μείωση μελλοντικών εισροών μετρητών. (Γεωργίου Α. , 2003)

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις:

- Οι πολιτικές διαχείρισης κινδύνου
- Η πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων
- Η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο
- Η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο
- Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων

(*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, ΔΠΧΠ 2006*)

Για κάθε μια από τις ομάδες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και τίτλων συμμετοχής, πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικές με το μέγεθος και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις λογιστικές αρχές και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για την αναγνώριση και αποτίμηση τους. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να περιγράφει στις σημειώσεις επί των οικονομικών της καταστάσεων τους στόχους και την πολιτική που εφαρμόζει για τη διαχείριση των διαφόρων χρηματοοικονομικών κινδύνων. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει και περιγραφή της πολιτικής την οποία ακολουθεί για αντισταθμιστικά μέτρα κινδύνων, όπου αυτά εφαρμόζονται.

Εάν μια επιχείρηση έχει εκδόσει ή κατέχει χρηματοοικονομικά μέσα με σημαντικό επίπεδο κινδύνου, για τα οποία μάλιστα έχει δημιουργήσει αντισταθμιστικά μέτρα ασφαλείας, τότε θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικές με το ποσό επί του οποίου θα βασιστεί η μελλοντική πληρωμή, με την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος εξόφλησης πριν την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος αντικατάστασής του με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, καθώς και τη μονάδα ισοτιμίας που θα εφαρμοστεί. Ακόμη θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες για τις περιοδικές εισπράξεις ή πληρωμές με βάση τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου, για το ποσοστό ή ποσό τόκων ή μερισμάτων ή άλλων περιοδικών αποδόσεων που θα προκύψουν κατά τη χρονική διάρκεια που θα ισχύει το εν λόγω μέσο, για την ύπαρξη εγγύησης αντισταθμιστικών μέτρων και να γίνεται αναφορά στο νόμισμα στο οποίο έχουν εκδοθεί τα χρηματοοικονομικά μέσα, αν αυτό είναι διαφορετικό από το νόμισμα αναφοράς. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.11 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33 - ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ**

#### **3.11.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τη μέθοδο και τις αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων ανά μετοχή, δίνοντας έμφαση στον υπολογισμό του αριθμητή του σχετικού κλάσματος. Ο δείκτης αυτός θεωρείται αρκετά σημαντικός για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, επειδή παρουσιάζει το μέγεθος της αποδοτικότητας της από περίοδο σε περίοδο και δίνει την δυνατότητα σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο εμπορικό ή βιομηχανικό κλάδο. Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει κοινές μετοχές, οι οποίες βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά ή είναι στη διαδικασία έκδοσης τέτοιων μετοχών. Ο όρος κοινές μετοχές περιλαμβάνει και οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα ανταλλαγής του με κοινές μετοχές. Στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συνοδεύονται από τις καταστάσεις της ίδιας, τότε ο δείκτης αυτός μπορεί να υπολογιστεί και να γνωστοποιηθεί μόνο για τις ενοποιημένες καταστάσεις. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.11.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ**

Τα έσοδα ανά μετοχή καθορίζονται με δύο διαφορετικές μεθόδους, ενώ το αποτέλεσμα που προκύπτει έχει διαφορετική σημασία ανάλογα με τη μέθοδο βάσει της οποίας υπολογίζονται αυτά. Οι μέθοδοι αυτές είναι:

- **Βασική μέθοδος**, με τη μέθοδο αυτή, τα καθαρά κέρδη ή οι ζημίες της περιόδου που εξετάζουμε και που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών, διαιρούνται με το μέσο σταθμικό αριθμό των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης μετά την αφαίρεση του μερίσματος που δικαιούνται οι κάτοχοι προνομιούχων μετοχών οποιασδήποτε μορφής. Το καθαρό κέρδος που αναφέρεται, προκύπτει μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων, συμπεριλαμβανομένων και του φόρου εισοδήματος, τα έκτακτα οργανικά και ανόργανα έξοδα και έσοδα, τα δικαιώματα μειοψηφίας, τις διορθώσεις θεμελιωδών σφαλμάτων και τα μερίσματα προνομιούχων μετοχών. Για τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού αριθμού των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί χωρίς καμία αλλαγή των οικονομικών πόρων της επιχείρησης. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν, βασικά, έκδοση μετοχών χωρίς διακίνηση μετρητών, όπως είναι η έκδοση δωρεάν μετοχών, η κατάτμηση μετοχών και η ενοποίηση μετοχών.

- Μέθοδος μειωμένων εσόδων ανά μετοχή. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, θα πρέπει ο υπολογισμός του μέσου σταθμικού αριθμού των μετοχών να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνονται και όλοι οι τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, η μετατροπή των οποίων θα επιφέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Για το λόγο αυτό, τα έσοδα ανά μετοχή ονομάζονται «μειωμένα έσοδα ανά μετοχή». Για τον υπολογισμό των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, τα καθαρά κέρδη μετά φόρων και μερισμάτων προς τους κατόχους προνομιούχων μετοχών θα πρέπει να αυξηθούν με οποιαδήποτε μερίσματα ή τόκους έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως οφειλόμενα προς τους δικαιούχους τίτλων που μπορούν να μετατραπούν σε κοινές μετοχές. Ο μέσος σταθμικός αριθμός των μετοχών θα πρέπει να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνει και όλους τους τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, σαν να είχαν όλοι μετατραπεί. Η «μείωση» ισούται με τη δίκαιη αξία των μετοχών μείον την αξία στην οποία θα εκδοθούν οι νέες μετοχές. Για τον υπολογισμό των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία : υπολογίζεται ποιος θα ήταν ο αριθμός των μετοχών που θα εκδίδονταν στην κανονική τιμή, το σύνολο αυτό αφαιρείται από το συνολικό αριθμό των μετοχών που θα εκδοθούν και το υπόλοιπο αντιπροσωπεύει τον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν χωρίς αξία. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.11.3 ΜΕΙΩΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ**

Μια επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει στις οικονομικές της καταστάσεις και στις σημειώσεις επ' αυτών, τα βασικά και τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή για κάθε ομάδα μετοχών με διαφορετικά δικαιώματα επιμερισμού κερδών, παρέχοντας παράλληλα τα διαμορφωμένα συγκριτικά στοιχεία. Θα πρέπει επίσης να εμφανίζει τα ποσά που αποτελούν τον αριθμητή στον υπολογισμό ιδίων βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, όπως και τα ποσά με τα οποία έχουν τυχόν προσαρμοστεί τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Τέλος, θα πρέπει να εμφανίζει το μέσο σταθμικό αριθμό των μετοχών που εφαρμόστηκε ως παρανομαστής για τον υπολογισμό των βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή.

Τέλος, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι με την εισαγωγή αυτού του προτύπου δεν υπάρχουν διαφορές με τα ήδη ισχύοντα μέχρι σήμερα, όπως δεν ανακύπτουν προβλήματα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Σημειώσεις : πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τα βασικά κέρδη ανά μετοχή, με τεχνικές και υπολογισμούς. Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε θεσμοθετημένη ανάλογη υποχρέωση. (Γεωργίου Α. , 2003)



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

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

### **3.12 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 - ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### **3.12.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τη μέθοδο που θα πρέπει να ακολουθηθεί για να εξακριβωθεί εάν η μεταφερόμενη αξία, το λογιστικό υπόλοιπο δηλαδή, των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης δεν είναι σημαντικά υψηλότερη από την ανακτήσιμη αξία τους, η οποία αντιπροσωπεύεται από την αναμενόμενη τιμή πώλησης τους. Εάν είναι υψηλότερη, τότε αυτό αποτελεί ζημία η οποία θα πρέπει να αναγνωρισθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις όπου συμβαίνει το αντίθετο, έχουμε δημιουργία κέρδους ή μείωση ζημιάς που πιθανό να προέκυψε από προηγούμενη επανεκτίμηση. Επίσης, το πρότυπο αυτό, περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς για την αναγνώριση των προαναφερόμενων διαφορών που πιθανόν να προκύψουν μέσα από τη διαδικασία επανεκτίμησης.

Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να εξετάζει μέσα από κάθε ισολογισμό το ενδεχόμενο ύπαρξης στοιχείων ενεργητικού, των οποίων η πιθανή ανακτήσιμη αξία μπορεί να είναι σημαντικά χαμηλότερη της μεταφερόμενης αξίας τους. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **3.12.2 ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μεγαλύτερη της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας και της αξίας χρήσης του. Η έκφραση «ενός περιουσιακού στοιχείου» αναφέρεται πάντοτε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είτε αυτή

αποτελείται από ένα είτε από περισσότερα περιουσιακά στοιχεία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται ότι διαφέρει σημαντικά από την καθαρή τιμή πώλησης του, τότε η ανακτήσιμη αξία του μπορεί να θεωρηθεί ως η καθαρή τιμή πώλησης του. Η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό έσοδο από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει μέσα από την τιμή πώλησης του μειωμένη με όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα για την εν λόγω συναλλαγή.

Η επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τη μεταφερόμενη αξία του, ο συντελεστής προεξόφλησης δεν έχει μεταβληθεί από την προηγούμενη επανεκτίμηση. Συνήθως, αλλαγές στα επιτόκια βραχυπρόθεσμων συναλλαγών δεν επηρεάζουν τον εν λόγω συντελεστή. Ακόμη, δεν είναι αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σημαντικά χαμηλότερη από την μεταφερόμενη αξία του, η μείωση της ανακτήσιμης αξίας δεν προβλέπεται να επιφέρει σημαντική διαφοροποίηση της ζημίας, στην περίπτωση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ανακτήσιμη αξία, λόγω ζημίας από επανεκτίμηση που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.12.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟ ΕΠΑΝΑΕΚΤΙΜΗΣΗ**

Εάν η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας, τότε αυτή πρέπει να μειωθεί στην ανακτήσιμη αξία και η ζημιά να μεταφερθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημιά που αναγνωρίζεται από την επανεκτίμηση του στοιχείου μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποθεματικό πλεόνασμα επανεκτίμησης», υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω ζημιά δεν είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθεματικού που υπάρχει ήδη λόγω προηγούμενης επανεκτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, κατά την οποία προέκυψε πλεόνασμα. Μετά την επανεκτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει παράλληλα να διαμορφωθεί και η ετήσια πρόβλεψη για απόσβεση, έτσι ώστε η νέα μεταφερόμενη αξία του να αποσβεστεί κατά την διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης χρήσης του. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.12.4 ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι δυνατό να δημιουργήσουν, λόγω χρήσεως, ταμειακές ροές και είναι ανεξάρτητα από άλλες ομάδες ιδίων δυνατοτήτων. Εάν θεωρείται ότι η αξία ενός στοιχείου έχει μειωθεί, θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία του. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό,

τότε θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία υπάγεται.

Εάν το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας στοιχείων παράγει κάποιο προϊόν, για το οποίο υπάρχει ζήτηση στην αγορά, τότε τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται «μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών», ανεξάρτητα από το αν όλο ή μέρος του προϊόντος αναλώνεται εσωτερικά. Εάν το δημιουργούμενο προϊόν χρησιμοποιείται από άλλο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων για εσωτερική χρήση της επιχείρησης, ενώ θα μπορούσε να διατεθεί και στην αγορά, τότε το περιουσιακό στοιχείο ή η ομάδα των στοιχείων που το δημιούργησε, θεωρούνται ότι είναι ανεξάρτητη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Οι μονάδες αυτές θα πρέπει να είναι σταθερές ως προς την αναγνώριση ή ομαδοποίηση τους από έτος σε έτος και οποιαδήποτε αλλαγή θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα εάν δημιουργείται θέμα σημαντικής μείωσης της αξίας τους. Η μεταφερόμενη αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών περιλαμβάνει τη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν τη μονάδα αυτή ή είναι άμεσα συνδεδεμένα με αυτήν. Δεν περιλαμβάνει όμως οποιεσδήποτε υποχρεώσεις είναι συνδεδεμένες με τη μονάδα, εκτός και αν η ανακτήσιμη αξία του δεν μπορεί να υπολογιστεί διαφορετικά. (Γεωργίου Α., 2003)

### **3.12.5 ΦΗΜΗ ΚΑΙ ΠΕΛΑΤΕΙΑ**

Το ποσό που προκύπτει από την εξαγορά μιας επιχείρησης για φήμη και πελατεία αντιπροσωπεύει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από την εξαγορά. Τα αναμενόμενα όμως οικονομικά οφέλη θα προκύψουν από τη χρήση των στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν και όχι από την φήμη και πελατεία. Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών δεν είναι η φήμη και πελατεία από μόνη της, αλλά όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που αντιπροσωπεύει και, ως εκ τούτου, η ανακτήσιμη αξία της ως μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να καθοριστεί. Εάν όμως υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η φήμη και πελατεία μπορεί να είναι μικρότερη τότε θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας που αντιπροσωπεύει. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας του με την μεταφερόμενη αξία για τον εντοπισμό τυχόν σημαντικής μείωσης της μεταφερόμενης αξίας. Για την επίτευξη της προαναφερόμενης σύγκρισης, η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει τη μέθοδο «bottom - up». Με τη μέθοδο αυτή δοκιμάζεται εάν το μέρος της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας που εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης σχετίζεται με την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και μπορεί να αποδοθεί με αξιοπιστία στην εν λόγω μονάδα. Στη συνέχεια

γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας της μονάδας με την μεταφερόμενη αξία της για τον εντοπισμό οποιασδήποτε μείωσης. Εάν όμως δεν είναι δυνατή η απόδοση του μέρους της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, τότε εφαρμόζεται η μέθοδος «top - down». Με τη μέθοδο αυτή εντοπίζεται η μικρότερη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία περιλαμβάνεται η υπό εξέταση μονάδα και για την οποία μπορεί να αποδοθεί με αξιοπιστία το αναλογούν μέρος της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας της επιχείρησης. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας της μεγαλύτερης αυτής μονάδας με την αντίστοιχη μεταφερόμενη.

### **3.12.6 ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Η ζημία που πιθανόν να προκύψει από τη διαφορά μεταξύ της ανακτήσιμης και της μεταφερόμενης αξίας σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, θα πρέπει να αναγνωρίζεται με μείωση της μεταφερόμενης αξίας των περιουσιακών στοιχείων με σειρά προτεραιότητας. Δηλαδή, πρώτα θα αναγνωριστεί η μείωση της φήμης και πελατείας που αντιστοιχεί στη μονάδα και έπειτα στα υπόλοιπα στοιχεία ενεργητικού γίνεται μείωση κατ' αναλογία του μεταφερόμενου υπολοίπου του κάθε περιουσιακού στοιχείου που ανήκει στην μονάδα αυτή. Οι μειώσεις αυτές θα πρέπει να αναγνωριστούν άμεσα ως έξοδο μέσα από την κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός και αν η μεταφερόμενη αξία τους είναι αποτέλεσμα επανεκτίμησης. Με την εφαρμογή της μείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων με την εν λόγω ζημία, η μεταφερόμενη αξία τους δεν θα πρέπει να είναι χαμηλότερη της υψηλότερης καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας τους, της αξίας χρήσεως και της μηδενικής αξίας.

Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού θα πρέπει να εξετάζεται εάν η ζημία που επέρχεται από τη μείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις, έχει πιθανόν μειωθεί μερικώς ή ολικώς.

Αντιστροφή της ζημίας που προέρχεται από τη μείωση της αξίας συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, επιτρέπεται μόνο εάν υπήρξε αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία αναγνώριση παρόμοιας ζημίας. Η αυξημένη μεταφερόμενη αξία ενός στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει το μεταφερόμενο ποσό που θα είχε εάν η αξία του δεν είχε μειωθεί λόγω αναγνωρισμένης ζημιάς σε προηγούμενα έτη. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης του παρελθόντος, θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων εντός της περιόδου που προέκυψε. Μετά την ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου, που έγινε στο παρελθόν, θα πρέπει να γίνει αναθεώρηση των μελλοντικών προβλέψεων για

απόσβεση με βάση τη νέα μεταφερόμενη αξία του στοιχείου. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών θα πρέπει να κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την αποτελούν, πρώτα κατ' αναλογία στη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κι έπειτα στη φήμη και πελατεία που αντιστοιχεί στην μονάδα. Η μεταφερόμενη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την κατανομή της ανάκτησης οποιασδήποτε υποτίμησης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη της χαμηλότερης ανακτήσιμης αξίας ή της μεταφερόμενης αξίας εάν δεν είχε γίνει αναγνώριση υποτίμησης στο παρελθόν. Εάν ισχύσουν οι προαναφερόμενοι περιορισμοί, τότε οποιοδήποτε πλεόνασμα θα πρέπει να κατανεμηθεί αναλογικά στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας μετρητών. Η ανάκτηση υποτίμησης της φήμης και πελατείας δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σε μελλοντικές περιόδους, εκτός και αν η υποτίμηση ήταν αποτέλεσμα της επίδρασης συγκεκριμένου εξωτερικού παράγοντα χωρίς τη δυνατότητα επανάληψης και αν οι μεταγενέστεροι εξωτερικοί παράγοντες προκάλεσαν την ανάκτηση της εν λόγω υποτίμησης. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.12.7 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Για κάθε ομάδα περιουσιακών στοιχείων οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρουν το ποσό της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και το ποσό το οποίο περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, το ποσό ανάκτησης της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και το κονδύλι της κατάστασης των αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει αυτό το ποσό, το ποσό των υποτιμήσεων που αναγνωρίστηκε και μεταφέρθηκε στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και το ποσό ανάκτησης αυτών των υποτιμήσεων. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οποιαδήποτε υποτίμηση ή ανάγκη υποτίμησης θεωρείται σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον πληροφορίες για τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αντίστοιχη αναγνώριση, για το ποσό που αναγνωρίστηκε και για κάθε επηρεαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, τη φύση του και τον κλάδο ή τομέα στον οποίο ανήκει.

Για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών θα πρέπει να αναφέρονται περιγραφή της μονάδας, γραμμή παραγωγής, εγκαταστάσεις, το αναγνωρισμένο ποσό της υποτίμησης ή ανάκτησης για κάθε επηρεαζόμενη ομάδα περιουσιακών στοιχείων και εάν υπήρξε αλλαγή στα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν συγκεκριμένη μονάδα από την ημερομηνία του τελευταίου υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας τους, θα πρέπει να υπάρχει περιγραφή της μονάδας πριν και μετά την αλλαγή.

Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρεται αν η ανακτήσιμη αξία των στοιχείων αντιπροσωπεύει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους ή την αξία χρήσεως τους. Εάν αντιπροσωπεύει την τελευταία, πρέπει να γίνεται αναφορά στους συντελεστές προεξόφλησης που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 - ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

#### **3.13.1 ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί (εξωτερικά) ή δημιουργηθεί (εσωτερικά) από μια επιχείρηση, καθώς και τις εξαιρέσεις που υφίστανται ως προς τον λογιστικό αυτό χειρισμό. Καθορίζει επίσης τα κριτήρια, με βάση τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ως άυλο καθώς επίσης και τον τρόπο παρουσίασης αυτού στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ακόμη, καθορίζει τον τρόπο αποτίμησης της μεταφερόμενης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το πρότυπο αναφέρεται σε έξοδα που έχουν γίνει από μια επιχείρηση, αναμένεται να υπάρξει από αυτά μελλοντικό οικονομικό όφελος και το ύψος τους μπορεί να προσδιοριστεί.

Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να περιλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των στοιχείων αυτής της μορφής.

Στις περιπτώσεις όπου ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από ενσώματα και ασώματα μέρη τότε εξετάζεται η σημαντικότητα της συλλειτουργίας τους. Εάν τα δύο αυτά μέρη δεν αποτελούν το ένα αναπόσπαστο μέρος του άλλου, τότε το άυλο μέρος θεωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά το άυλο μέρος θεωρείται ως μέρος του παγίου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται μαζί με το ενσώματο μέρος βάσει των οδηγιών του ΔΛΠ 16. (Γεωργίου Α. , 2003)

#### **3.13.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ**

Για να μπορεί ένα περιουσιακό στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο, θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά και να ικανοποιεί τις ακόλουθες προϋποθέσεις :

Χαρακτηριστικά:

- «Δυνατότητα αναγνώρισης». Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι μπορεί να αναγνωριστεί ως ανεξάρτητο, όταν είναι δυνατό να διαχωριστεί από τη φήμη και πελατεία. Η ανεξαρτησία αυτή πηγάζει και από το γεγονός ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο μπορεί να πωληθεί ή να μισθωθεί αυτοτελώς, με αντάλλαγμα μελλοντικά

οικονομικά οφέλη, χωρίς να μετεβιβασθεί σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία της επιχείρησης. Ωστόσο, η ανεξαρτησία ενός άυλου στοιχείου δεν αποτελεί πάντοτε την αναγκαία συνθήκη για την ύπαρξη της δυνατότητας αναγνώρισης του στοιχείου αυτού.

- «Έλεγχος επί των εξόδων». Μια επιχείρηση εξασκεί έλεγχο πάνω σε συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την δυνατότητα ελέγχου των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει έλεγχο πρόσβασης στο στοιχείο αυτό.
- «Ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων». Αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών που θεωρούνται αποτέλεσμα της τεχνογνωσίας για την ανάπτυξη του εν λόγω άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οικονομικά οφέλη που προέρχονται από ειδικά εκπαιδευμένο προσωπικό δεν θεωρούνται άυλα στοιχεία. εκτός και εάν αυτά είναι κατοχυρωμένα με νομικά δικαιώματα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωριστεί μόνο εάν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αν το κόστος του στοιχείου μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια. Η αρχική αποτίμηση της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να αποτελείται από το αρχικό του κόστος. Στη περίπτωση αγοράς άυλου στοιχείου το κόστος του πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που έγιναν για την απόκτηση του. Αυτά τα έξοδα θα πρέπει να είναι μειωμένα με οποιεσδήποτε εκπτώσεις ή επιστροφές. Σε περιπτώσεις συγχωνεύσεων ή εξαγορών πρέπει να εξετάζεται εάν η αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου είναι αξιόπιστη για σκοπούς αναγνώρισης. Ο καλύτερος τρόπος εξακρίβωσης της δίκαιης αξίας του αποτελεί η σύγκριση του με την αντίστοιχη αξία σε μια ενεργή αγορά. Ως ενεργή αγορά καθορίζεται, επί θεωρητικού επιπέδου, η αγορά στην οποία όλα τα προσφερόμενα προϊόντα είναι ομοιογενή, υπάρχουν πάντοτε διαθέσιμοι για συναλλαγή πωλητές και αγοραστές και οι τιμές είναι καθορισμένες. Το πρότυπο αυτό δεν αναγνωρίζει τα άυλα στοιχεία που αποκτήθηκαν εσωτερικά από μια επιχείρηση. Στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να καθοριστεί αν ένα άυλο στοιχείο δημιουργήθηκε εσωτερικά, δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως άυλο. Βασικό κριτήριο για την αναγνώριση του αποτελεί η δυνατότητα εντοπισμού και καθορισμού των σταδίων «έρευνα» και «ανάπτυξη» ως ξεχωριστών σταδίων το κάθε ένα. Εάν δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός των σταδίων αυτών, τότε όλα τα έξοδα αναγνωρίζονται ως «έξοδα έρευνας». (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.3 ΣΤΑΔΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ**

Τα έξοδα που γίνονται κατά την διάρκεια της έρευνας δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του άυλου στοιχείου αλλά ως έξοδα και διαγράφονται από τα αποτελέσματα χρήσεως εντός της οποίας έχουν γίνει. Το στάδιο της ανάπτυξης αποτελεί υλοποίηση των αποτελεσμάτων της έρευνας. Μέσα από το στάδιο της ανάπτυξης προκύπτει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που οδηγεί στη δημιουργία ενσώματου στοιχείου, από το οποίο η επιχείρηση αναμένει να δημιουργηθούν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Για την υλοποίηση του αποτελέσματος κατά το στάδιο της ανάπτυξης είχαν διεκπεραιωθεί συγκεκριμένες εργασίες οι οποίες είτε μεμονωμένα είτε σαν σύνολο θεωρούνται χαρακτηριστικές για έργα αυτής της μορφής και αποτελούν έτσι, ένδειξη της εφαρμογής του σταδίου αυτού. Ο εντοπισμός των διαφορών αυτών εργασιών επιβεβαιώνουν την ύπαρξη του σταδίου της ανάπτυξης και έτσι η αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει μέσα από το εν λόγω στάδιο αποτελεί ένδειξη της ύπαρξης του άυλου στοιχείου. Μέσα από τις ενδείξεις αυτές, η αναγνώριση του στοιχείου μπορεί να γίνει αν η τεχνοοικονομική μελέτη βιωσιμότητας του στοιχείου είναι ολοκληρωμένη, αν υπάρχει βάσιμη ένδειξη της πρόθεσης ολοκλήρωσης του στοιχείου προς εμπορία, αν υπάρχει δυνατότητα χρήσης ή εμπορίας του άυλου στοιχείου που προκύπτει μέσα από τη μελέτη της βιωσιμότητας, αν υπάρχουν βάσιμα στοιχεία ότι το εν λόγω στοιχείο θα μπορέσει να διατεθεί καθώς και πληροφορίες για τη δυνατότητα δημιουργίας μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων και αν είναι αξιόπιστη η δυνατότητα συγκέντρωσης όλων των σχετικών εξόδων για την ανάπτυξη του εν λόγω στοιχείου. Τα έξοδα που επιτρέπεται να αναγνωρίζονται για τη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου μπορεί ενδεικτικά να ταξινομηθούν σε διάφορα υλικά και υπηρεσίες, μισθοί, ημερομίσθια και όλα τα συναφή έξοδα που είναι συνδεδεμένα άμεσα με την δημιουργία του στοιχείου, έξοδα κατοχύρωσης νομικών δικαιωμάτων, γενικά καταναμητέα έξοδα και χρηματοοικονομικά έξοδα. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.4 ΑΓΟΡΑ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

Στις περιπτώσεις που το άυλο στοιχείο προέρχεται από εξαγορά άλλης επιχείρησης, τότε η αξία κτήσης του θα αντιστοιχεί με την δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Σαν δίκαιη αξία του μπορεί να καθοριστεί μετά από υποκειμενική εξέταση, η υψηλότερη αξία που μπορεί να προσφερθεί μέσα από την ανοικτή αγορά για την πώληση του στοιχείου ή η ενδεικτική τιμή μιας πρόσφατης συναλλαγής μέσα από την αγορά για παρόμοιο στοιχείο ή το ύψος της αξίας που θα μπορούσε να καταβληθεί κατά την ημερομηνία εξαγοράς μέσα από μια αντικειμενική συναλλαγή. Στις περιπτώσεις που το στοιχείο αποκτήθηκε με



δωρεάν παραχώρηση από το κράτος ή με την καταβολή συμβολικού ποσού, τότε η επιχείρηση μπορεί να το αναγνωρίσει ή στη δίκαιη αξία του ή στο ύψος του συμβολικού ποσού που καταβλήθηκε πλέον οποιωνδήποτε άμεσων εξόδων έχουν γίνει για να καταστεί δυνατή η χρήση και η οικονομική εκμετάλλευση του. Εάν ένα άυλο στοιχείο αποκτηθεί κατόπιν ανταλλαγής με ένα άλλο εντελώς διαφορετικό στοιχείο, τότε η αξία του θεωρείται ίση με την δίκαιη αξία του στοιχείου με το οποίο έχει γίνει η ανταλλαγή. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ**

Δαπάνες για την δημιουργία ή απόκτηση άυλων στοιχείων αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία αντιστοιχούν και διαγράφονται από τα αντίστοιχα αποτελέσματα της επιχείρησης εκτός και αν ικανοποιούν τα κριτήρια πάνω στα οποία στηρίζεται η αναγνώριση της δαπάνης, σαν να έχει γίνει για την δημιουργία ή την απόκτηση του συγκεκριμένου στοιχείου. Δαπάνες που έχουν γίνει για συγκεκριμένο άυλο στοιχείο μετά την καθιέρωση και ολοκλήρωση του αναγνωρίζονται μόνο ως έξοδα έναντι εσόδων και διαγράφονται μέσα από τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης της επιχείρησης. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν ισχύει όταν οι δαπάνες βελτιώνουν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πέραν των αρχικών στόχων και επιδιώξεων και όταν έχουν γίνει αποκλειστικά και μόνο για το συγκεκριμένο στοιχείο. Σε αυτή τη περίπτωση τα έξοδα προστίθενται στο κόστος του στοιχείου, ενώ έξοδα που σχετίζονται με τη συντήρηση του διαγράφονται από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων μέσα στην περίοδο που έγιναν. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Η γενική οδηγία του προτύπου καθορίζει ότι μετά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου αυτό θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στην αρχική αξία κτήσεως μειωμένο με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση.

Μετά την αρχική του αναγνώριση, το στοιχείο θα πρέπει να απεικονίζεται στη δίκαιη αξία του μειωμένη με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της αρχικής και της δίκαιης αξίας του αποτελεί διαφορά επανεκτίμησης, η οποία θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα. Η επανεκτίμηση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να επαναλαμβάνεται τακτικά, έτσι ώστε η μεταφερόμενη αξία τους να μην διαφοροποιηθεί σημαντικά από αυτή που θα προέκυπτε μέσα από τη δίκαιη αξία τους. Στη περίπτωση επανεκτίμησης ενός άυλου στοιχείου θα πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση και των υπολοίπων άυλων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας για τα οποία δεν έχει γίνει άλλη επανεκτίμηση στο παρελθόν, το πλεόνασμα που προκύπτει από την επανεκτίμηση μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού «αποθεματικό

επανεκτίμησης», εκτός και αν σε προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε ζημία, οπότε το πλεόνασμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση της ζημιάς που προέκυψε. Η μείωση που προκύπτει από την επανεκτίμηση αναγνωρίζεται ως έξοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης, εκτός και αν από προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε πλεόνασμα, οπότε η μείωση μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποθεματικό επανεκτίμησης» κατά την έκταση του αποθεματικού που υπάρχει. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.7 ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ**

Το κάθε άυλο στοιχείο θα πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά την διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η περίοδος αυτή δεν πρέπει να υπερβαίνει συνολικά τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο. Αναγνώριση της απόσβεσης του στοιχείου θα πρέπει πάντοτε να υπολογίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει γίνει επανεκτίμηση του στοιχείου ή όχι. Εάν έχει γίνει επανεκτίμηση, τότε διαφοροποιείται το ποσό της ετήσιας συστηματικής απόσβεσης και όχι η διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη χρήση ενός άυλου στοιχείου μπορεί να ξεπεράσει τα 20 έτη είναι πολύ περιορισμένες και σπάνιες και σχετίζονται βασικά με την εξαγορά αποκλειστικών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για χρονική περίοδο πέραν των 20 ετών. Στις περιπτώσεις αυτές μια επιχείρηση, θα πρέπει να αποσβένει το στοιχείο συστηματικά κατά την αναμενόμενη διάρκεια της ωφέλιμης χρήσης του, να γίνεται ετήσια επανεκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας του για τυχόν απώλειες και να δίνεται επεξήγηση των λόγων που οδήγησαν στον υπολογισμό της ωφέλιμης χρήσης του πέραν των 20 ετών, όπως και των παραγόντων που συνέτειναν σε αυτό. Η προτεινόμενη μέθοδος απόσβεσης των άυλων στοιχείων είναι η ετήσια διαγραφή βάσει σταθερού συντελεστή μέσα από το λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Άλλες μέθοδοι που μπορεί να εφαρμοστούν είναι η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης ή η βάση των παραγόμενων μονάδων ως προς την αναμενόμενη συνολική ποσότητα. Τέλος μπορεί να εφαρμοστεί οποιαδήποτε μέθοδος θεωρείται η καταλληλότερη και που συμβαδίζει με το σχήμα άντλησης των οικονομικών ωφελημάτων. Οποιαδήποτε όμως μέθοδος και να εφαρμοστεί, θα πρέπει να είναι σταθερή για όλη την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του στοιχείου, διαφορετικά θα πρέπει να εφαρμοστούν οι οδηγίες για την αλλαγή της ακολουθούμενης λογιστικής αρχής. Θεωρητικά, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου θα πρέπει να είναι μηδενική εκτός και αν υπάρχει ανειλημμένη υποχρέωση από τρίτον για την αγορά του στοιχείου με τη λήξη της ωφέλιμης χρήσης του ή αν υπάρχει ενεργός αγορά για το εν λόγω στοιχείο η οποία καθορίζει και την υπολειμματική του αξία. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή την

πώληση ενός στοιχείου πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων εντός της χρονικής περιόδου που προέκυψε. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.8 ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, θα πρέπει να αναφέρουν την αναμενόμενη περίοδο της ωφέλιμης χρήσης τους, το ύψος της μεικτής μεταφερόμενης αξίας τους, το ύψος της συσσωρευμένης πρόβλεψης για απόσβεση, τα ποσά της ετήσιας απόσβεσης που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Θα πρέπει επίσης να παρέχουν ανάλυση της κίνησης του μεταφερόμενου υπολοίπου από την αρχή και μέχρι το τέλος του έτους, πληροφορίες ως προς το είδος και την επίδραση των αλλαγών στους λογιστικούς υπολογισμούς, που προκάλεσαν σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης και προήλθαν από αλλαγές στην περίοδο ή τη μέθοδο απόσβεσης. Ακόμη θα πρέπει να αναφέρουν τους λόγους απόσβεσης ενός στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των 20 ετών, τυχόν ανειλημμένες υποχρεώσεις για απόκτηση άυλων στοιχείων, να περιέχουν πληροφορίες ως προς τα άυλα στοιχεία με εμπράγματη βάση. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται με αξία από επανεκτίμηση, τότε θα πρέπει αναφέρονται η ημερομηνία της επανεκτίμησης, η μεταφερόμενη αξία του και η υποτιθέμενη μεταφερόμενη αξία του, εάν δεν είχε γίνει η επανεκτίμηση. Επίσης, κατά την παρουσίαση τα άυλα στοιχεία μπορεί να εμφανιστούν ως σύνολο δύο ομάδων, αυτά που η μεταφερόμενη αξία τους είναι η αρχική και αυτά που έχουν επανεκτιμηθεί. Τέλος, θα πρέπει να περιέχεται το συνολικό ποσό από έρευνες και ανάπτυξη που έχουν διαγραφεί σαν έξοδα κατά τη διάρκεια του έτους. (Γεωργίου Α. , 2003)

### **3.13.9 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ**

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με το κόστος που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα εφόσον πιθανολογείται ότι θα έχει η επιχείρηση μελλοντικά οφέλη γιατί αλλιώς δεν καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται η τιμή αγοράς, οι δασμοί που τυχόν καταβάλλονται ,οι τυχόν φόροι αγοράς που δεν επιστρέφονται και κάθε άλλη δαπάνη που τυχόν καταβάλλεται άμεσα για να προετοιμαστεί κατάλληλα το στοιχείο και να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί. Όταν το στοιχείο δημιουργείται από την επιχείρηση τότε ως κόστος παίρνεται το άθροισμα από τις δαπάνες υλικών και υπηρεσιών από τους μισθούς και

ημερομίσθια που βαρύνουν την κατασκευή του καθώς και από κάθε άλλη δαπάνη που άμεσα ή έμμεσα βαρύνει την κατασκευή του ακόμα και οι τόκοι όταν ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος του ΔΛΠ23. Όταν η πληρωμή για την απόκτηση του παγίου στοιχείου αναβάλλεται πάνω από τα συνηθισμένα όρια της πίστωσης τότε ως κόστος απόκτησης παίρνεται το ισοδύναμο ποσό σε μετρητά και η διαφορά αυτού του ποσού με το σύνολο των πληρωμών καταχωρείται ως έξοδο τόκων εκτός αν κεφαλαιοποιείται οπότε με τη διαφορά αυτή αυξάνεται το κόστος απόκτησης. Ο λογιστικός χειρισμός του προτύπου αυτού πάντως είναι όμοιος με του ΔΛΠ36. (Καραγιάννης 2007)

#### 3.13.9.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μετά από την πρώτη καταχώρηση τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται με την βασική ή την εναλλακτική μέθοδο. Στην βασική μέθοδο η αποτίμηση γίνεται στα βιβλία της επιχείρησης με το κόστος του στοιχείου μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και μείον τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του. Στην εναλλακτική το στοιχείο αναπροσαρμόζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα στην πραγματική του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μείον την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομείωσης. Για ορισμένα στοιχεία όπως τα ταξί για τα οποία υπάρχει ενεργός αγορά επιτρέπεται να γίνει η αναπροσαρμογή στην πραγματική τους αξία με παραπομπή στην ενεργό αγορά. Με την διαφορά που προκύπτει αν είναι θετική τότε με το ποσό αυτό χρεώνεται το στοιχείο αυτό και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 75.50.16.000 <κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων στοιχείων>. Αν η διαφορά είναι αρνητική τότε με το ποσό της χρεώνεται ο 68.50.16.000 <ζημιές απομείωσης άυλων στοιχείων> και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός του στοιχείου αυτού. (Καραγιάννης 2007)

#### 3.13.9.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Το αποσβεστέο ποσό με το οποίο είναι καταχωρημένο το στοιχείο στα βιβλία της επιχείρησης στη συνέχεια αρχίζει να αποσβένεται. Η απόσβεση αρχίζει όταν το στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται και υπολογίζεται ισόποσα σε ετήσια βάση μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του που δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη. Η ωφέλιμη ζωή επανεξετάζεται στο τέλος της κάθε χρήσης και οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν λογιστικοποιούνται με όσα ορίζει το ΔΛΠ8. Τα έξοδα ερευνών, ίδρυσης και οργάνωσης, προβολής και διαφήμισης, εκπαίδευσης προσωπικού, αναδιοργάνωσης ή επανεγκατάστασης δεν αποσβένονται και

μεταφέρονται άμεσα με το σύνολο τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. (Καραγιάννης 2007)

**Εφαρμογή που απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση δαπανών για άυλα περιουσιακά στοιχεία.**

Η εταιρεία Α αναπτύσσει ένα νέο προϊόν. Το κόστος που πραγματοποιήθηκε από το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης της εταιρείας κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 και χαρακτηρίστηκε ως έρευνα (φάση έρευνας του προϊόντος) ανήλθε στο ποσό των 400.000. Στην χρήση 2003 έγιναν οι αντίστοιχες μελέτες που αφορούσαν την τεχνική και εμπορική τεκμηρίωση του προϊόντος. Το συνολικό κόστος των δαπανών αυτών ανήλθε σε 32.000. Στην χρήση 2004 η εταιρεία αντέκρουσε επιτυχώς έναν δικαστικό αγώνα για να προστατεύσει τα αποκλειστικά δικαιώματα εκμετάλλευσης του προϊόντος. Το σύνολο των δικαστικών δαπανών ανήλθε στο ποσό των 19.000.

Η λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών αυτών κατά χρήση σύμφωνα με το

Δ.Λ.Π 38 έχει ως εξής :

Χρήση 2002		
Αποτελέσματα χρήσεως (Δαπάνες έρευνας)	400.000	
Διαθέσιμα		400.000

Χρήση 2003		
Άυλα περιουσιακά στοιχεία (Δαπάνες ανάπτυξης προϊόντος X)	32.000	
Διαθέσιμα		32.000

Χρήση 2004		
Αποτελέσματα χρήσεως	19.000	
Διαθέσιμα		19.000

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω ισχύουν τα εξής :

- Δαπάνες έρευνας δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία .
- Δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Εφόσον υπάρχει πλήρης τεκμηρίωση για την ανάπτυξη του προϊόντος .

- Δικαστικά έξοδα δεν μπορούν να προσαυξήσουν το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον δεν προσαυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη του άυλου στοιχείου.

Αν η εταιρεία έχανε τον δικαστικό αγώνα, το άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας κτήσεως 32.000 θα ετίθετο υπό αμφισβήτηση.

**Εφαρμογή στην αναπροσαρμογή άυλου περιουσιακού στοιχείου.**

Την 01/09/2001 αποκτήθηκε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για 200.000. η προβλεπόμενη ωφέλιμη ζωή του ήταν 10 έτη, αποφασίσθηκε όμως να αποσβεσθεί σε 5 έτη λόγω της ραγδαίας εξέλιξης της τεχνολογίας στον τομέα παραγωγής των προϊόντων που χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Στις αρχές του 2003 η αγοραία αξία του στοιχείου είχε πέσει στις 50.000. Στις αρχές του 2004 η αγοραία αξία του στοιχείου έχει ανατιμηθεί στις 300.000 λόγω βραδυπόρησης της τεχνολογίας (αντίθετα από την αρχική εκτίμηση) η δε ωφέλιμη ζωή του στοιχείου επανεκτιμήθηκε σε 3 επί πλέον έτη λήξη (01/09/2009). Η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο των αναπροσαρμοσμένων τιμών και όχι του ιστορικού κόστους.

01/09/2001		
Άυλο περιουσιακό στοιχείο	200.000	
Διαθέσιμα		200.000

31/12/2001		
Άυλα περιουσιακά στοιχεία (Αποσβέσεις)	13.400	
Άυλο περιουσιακό στοιχείο		13.400
$200.000/5 \times 4/12$ (στρογγυλοποίηση ποσού )		

31/12/2002		
Αποτελέσματα χρήσεως (Αποσβέσεις)	40.000	
Άυλο περιουσιακό στοιχείο		40.000
$200.000/5 = 40.000$		

01/01/2003		
Αποτελέσματα χρήσεως (ζημιές απομείωσης της	96.600	

αξίας)		
Άυλο περιουσιακό στοιχείο		96.600
$(200.000 - 13.400 - 40.000 - 50.000) = 96.600$		

Η απομένουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου των 50.000 πρέπει να αναποσβεσθεί στις επόμενες 4 χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2006 (έως 31/08/2006), δηλαδή ετήσια απόσβεση 13.600 (50.000/3,67).

31/12/2003		
Αποτελέσματα χρήσεως (Αποσβέσεις)	13.600	
Άυλο περιουσιακό στοιχείο		13.600
$200.000/5 = 40.000$		

01/01/2003		
Άυλο περιουσιακό στοιχείο	263.600	
Αποτελέσματα χρήσεως (ανάκτηση ζημιάς)		70.200
Ίδια κεφάλαια (Διαφορά αναπροσαρμογής)		193.400
$(200.000 - 13.400 - 40.000 - 50.000) = 96.600$		

Το ποσό των 263.600 είναι διαφορά μεταξύ αγοραίας αξίας του στοιχείου στις αρχές του 2004 και της λογιστικής του αξίας εκείνη τη στιγμή (  $200.000 - 13.400 - 40.000 - 96.600 - 13.600 = 36.400$  ).

Το ποσό των 70.200 είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου (36.400 ως ανωτέρω) και λογιστικής αξίας του κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, αν δεν είχε γίνει μείωση της αξίας του (  $200.000 - 13.400 - 40.000 - 40.000 = 106.600$  ).

### 3.10 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Ν.2238/94

Η φορολόγηση επιτηδευματιών, που ασχολούνται με τα τεχνικά έργα είναι μία διαδικασία σύνθετη. Η διαδικασία αυτή επηρεάζεται τόσο από τη νομική μορφή των επιτηδευματιών, όσο και από τη φύση των εργασιών τους. Κάθε παράγοντας που διαφοροποιείται, δημιουργεί αλλαγές στη φορολογική υποχρέωση με σημαντικές αποκλίσεις. Για το λόγο αυτό, κρίνεται σκόπιμη η λεπτομερής παρουσίαση του συστήματος φορολόγησης των τεχνικών έργων.

### **3.10.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Ο νόμος ορίζει ως τεχνικές εταιρείες τους παρακάτω τύπους εταιρειών : τις οικοδομικές επιχειρήσεις, τις εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων, τις εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων, τις επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. Από αυτούς τους τύπους σημαντικότερο ρόλο διαδραματίζουν οι οικοδομικές επιχειρήσεις. Ως οικοδομικές επιχειρήσεις νοούνται οι επιχειρήσεις, που ασχολούνται με την κατασκευή και την πώληση αυτοτελών οικοδομών , διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων. Οι επιχειρήσεις αυτές θεωρούνται οικοδομικές ανεξαρτήτως εάν ιδιοπαράγουν την οικοδομή, ή εάν η ανέγερση της έχει ανατεθεί σε άλλους εργολάβους για λογαριασμό της εταιρείας. Εργολαβία κατά το άρθρο 681 του αστικού κώδικα, είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου κατά την οποία ο μιν εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση έργου, ο δε εργοδότης σε καταβολή της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Αναλόγως, εργολάβος είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει ως κύρια επαγγελματική του απασχόληση, την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων. Τέλος υπεργολάβος, είναι το πρόσωπο που αναλαμβάνει την εκτέλεση του έργου ή μέρους αυτού από τον εργολάβο έναντι ορισμένης αμοιβής. Τεχνικά έργα κατά την έννοια του νόμου, είναι : τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, της οδοποιίας, της γεφυροποιίας, τα σιδηροδρομικά, και εν γένει τα χωματουργικά έργα. Όλοι οι παραπάνω ορισμοί δίνουν το πλαίσιο, τόσο των προσώπων, όσο και των πράξεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολόγησης που περιγράφεται παρακάτω.

*(Καβαλάκης Γ., 2006)*

### **3.10.2 ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ - ΑΡΘΡΟ 34**

Το ακαθάριστο έσοδο των τεχνικών επιχειρήσεων προκύπτει από την αξία του πωλούμενου ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται από το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, άρθρο 41 του ν. 1249/1982. Στην περίπτωση που η περιοχή τοποθεσίας του ακινήτου, δεν έχει ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα, η αξία που δίδεται, βασίζεται σε συγκριτικά στοιχεία, από το αρχείο του τμήματος κεφαλαίου της αρμοδίας Δ. Ο. Υ. Εξαιρετικά, επιτρέπεται το έσοδο να προσδιορίζεται από το πραγματικό τίμημα, όπως αυτό αναγράφεται στο πωλητήριο συμβόλαιο εάν αυτή είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής. Ο τεκμαρτός αυτός προσδιορισμός του εισοδήματος είναι αναγκαίος, λόγω της αδυναμίας προσδιορισμού του πραγματικού εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων. Στα εισοδήματα από οικοδομές, που ορίζονται τεκμαρτώς, συναθροίζονται και τα πλεονάζοντα εισοδήματα από τυχόν πωλήσεις οικοδομών, σε τιμή μεγαλύτερη της



αντικειμενικής και έσοδα από άλλες δραστηριότητες. Τα πλεονάζοντα εισοδήματα χωρίζονται σε δύο μέρη. Το 40 % της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτής και μεγαλύτερης πραγματικής, προστίθεται στα τεκμαρτά. Το υπόλοιπο 60 % , φορολογείται με τις γενικές διατάξεις μόνο σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του, δηλαδή με τις κλίμακες του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 εάν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 εάν πρόκειται για νομικό. Η ημερομηνία πραγματοποίησης του εσόδου θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Σε περίπτωση όμως υπογραφής προσυμφώνου, εάν δε συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο εντός διετίας, ως χρόνος απόκτησης θεωρείται η ημέρα συμπλήρωσης της διετίας. Τα προσδιορισθέντα έσοδα φορολογούνται με ποσοστό 15% επί των εσόδων της τεχνικής εταιρείας. Σε περίπτωση πλημμελούς τήρησης ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτήν που ορίζει ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων ο συντελεστής διπλασιάζεται και γίνεται 30%. Τέλος, σε περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας μεταξύ των δαπανών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και του πραγματικού κόστους κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να προσανξήσει τους ανωτέρω συντελεστές κατά 60%. (Καβαλάκης Γ., 2006)

### **3.10.3 Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ - ΑΡΘΡΟ 34**

Ακαθάριστο έσοδο των εργολαβικών επιχειρήσεων θεωρείται η αξία των εκτελεσθέντων έργων της χρήσης η οποία εξετάζεται. Ωστόσο αξία του έργου θεωρείται η δηλωθείσα. Τέλος τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων προκύπτουν, από τη χρήση συντελεστών στα ακαθάριστα έσοδα τους, με τους εξής συντελεστές :

- συντελεστής 10% σε εταιρείες που εκτελούν, δημόσια τεχνικά έργα και σε εταιρείες που εκτελούν έργα χωρίς τη χρήση ίδιων υλικών. Ως επιχειρήσεις που ασχολούνται με δημόσια έργα, νοούνται οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων , οργανισμών , επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δίκαιου. Στις περιπτώσεις των εταιρειών, που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων έργων, αφαιρούνται τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- συντελεστής 12% για εκτέλεση ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες.
- συντελεστής 25% σε εταιρείες που εκτελούν ιδιωτικά τεχνικά έργα και σε εταιρείες που εκτελούν έργα χωρίς τη χρήση ίδιων υλικών.

Σε περίπτωση πλημμελούς τήρησης ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτήν που ορίζει ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων ο ισχύον στη συγκεκριμένη κατηγορία συντελεστής διπλασιάζεται. Τέλος, σε περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας μεταξύ των δαπανών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και του πραγματικού κόστους κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να προσαυξήσει τους ανωτέρω συντελεστές κατά 60%.  
(Καβαλάκης Γ., 2006)

### **3.10.4 Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ - ΑΡΘΡΟ 35**

Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματός των εργολάβων, των υπεργολάβων και γενικά των επιτηδευματιών που ασχολούνται με την κατασκευή και την πώληση οικοδομών, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών και ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών. Με τον όρο ελάχιστο κόστος κατασκευής, εννοούμε το σύνολο των δαπανών ανέγερσης τόσο των υλικών όσο και της άμεσης εργασίας, που απαιτείται για τη κατασκευή του έργου. Δεν περιλαμβάνονται δηλαδή οι ασφαλιστικές εισφορές, η αμοιβή του μηχανικού και οι δαπάνες προς το δημόσιο (άδεια ανεγέρσεως κ.λ.π.). Για τον προσδιορισμό αυτού του κόστους ορίζονται διάφορες μεταβλητές :

- Καθαρό Κόστος Κατασκευής Οικοδομής (Κ.Κ.Ο.), είναι το κόστος που περιλαμβάνει την αξία αγοράς των υλικών με Φ.Π.Α. (όταν δεν είναι εκπιπτόμενος) και την αμοιβή της εργασίας του εργολάβου χωρίς Φ.Π.Α. και τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
- Κόστος Εκκίνησης (Κ.Ε.) είναι το προκαθορισμένο κόστος κατασκευής, ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής προτού εφαρμοστούν σε αυτό οι συντελεστές αυξομείωσης.
- Μέγεθος Οικοδομής (Μ.Ο.) είναι το σύνολο των κύριων χώρων και γενικά των χώρων της οικοδομής που περιλαμβάνονται στο συντελεστή δόμησης του οικοπέδου. Στο ποσό περιλαμβάνονται και οι βοηθητικοί χώροι, που κοστολογικά είναι ισοδύναμοι των κυρίων χώρων, πολλαπλασιαζόμενοι με τους συντελεστές αναγωγής βοηθητικών χώρων.
- Συντελεστές Αναγωγής Βοηθητικών Χώρων (Σ.Α.Β.), είναι οι συντελεστές που ανάγουν τους βοηθητικούς χώρους σε ισοδύναμους.

- Συντελεστές Αυξομείωσης (Σ.Α.) είναι οι συντελεστές που πολλαπλασιαζόμενοι επί το γινόμενο του κόστους εκκινήσεως και το μέγεθος οικοδομής και προσδιορίζουν το κόστος κατασκευής. Ως συντελεστές αυξομείωσης, ορίζονται οι εξής :
  - ÷ Συντελεστής Μεγέθους (Σ.Μ.)
  - ÷ Συντελεστής Όψεως (Σ.ΟΨ.)
  - ÷ Συντελεστής Πολυτέλειας (Σ.Π.)

Τα κτίρια διακρίνονται σε επτά κατηγορίες

- Κτίρια με χρήση την κατοικία, πλην μονοκατοικιών
- Μονοκατοικίες
- Κτίρια γραφείων, καταστημάτων
- Σταθμοί αυτοκινήτων, βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια
- Γεωργικά και κτηνοτροφικά κτίρια αποθήκες
- Ξενοδοχεία – νοσηλευτήρια
- Εκπαιδευτήρια
- Μουσεία και λοιπά κτίρια

Με την ολοκλήρωση των εργασιών ο υπόχρεος συντάσσει και υποβάλλει τελικό πίνακα, με τα τελικά κόστη των επί μέρους εργασιών, τη συνολική αξία των εκδοθέντων στοιχείων και τα στοιχεία των εργολάβων. Επιτρέπεται η χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών σε ποσοστό έως 20%, του συνολικού κόστους. Ο ανωτέρω χειρισμός δεν ισχύει για επιτηδευματίες που απασχολούν δικό τους τεχνικό προσωπικό. Η ανακρίβεια στα στοιχεία του τελικού πίνακα, επιφέρει πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του Φ.Π.Α. μεταξύ δήλωσης.

Εάν το ελάχιστο κόστος κατασκευής της επί μέρους εργασίας όπως αυτό προσδιορίστηκε, βάσει της παραπάνω μεθόδου, δεν καλύπτεται από το άθροισμα των σχετικών με τις εργασίες αυτές παραστατικών, που εκδόθηκαν από τον εργολάβο, το επί πλέον ποσό προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα του εργολάβου. Από το ελάχιστο κόστος κατασκευής των επί μέρους εργασιών, του τελικού πίνακα αφαιρείται το ποσό των παραστατικών, που αναφέρεται σε αγορές υλικών, μεταφορές και λοιπές υπηρεσίες που καταβλήθηκαν από τον ιδιοκτήτη της οικοδομής και δεν εκδόθηκαν από τον εργολάβο. (Παραθέτουμε τους πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος κατασκευής κάθε έργου ΠΟΛ.1277/1994 στο ΤΜΗΜΑ Β' του παραρτήματος). (Καβαλάκης Γ., 2006)

### **3.10.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥΣ**

Δεν υπάγονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό των εισοδημάτων τους οι επιτηδευματίες που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας. Στις εταιρείες αυτές περιλαμβάνεται και η Δημόσια επιχείρηση Πολεοδομίας και Στέγασης (Δ.Ε.ΠΟ.Σ.) σε ότι αφορά τα έσοδα της, από πωλήσεις οικοδομών στα ομογενειακά χωριά. Τα φορολογητέα εισοδήματα των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζονται λογιστικά. (Καβαλάκης Γ., 2006)

### **3.10.6 ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗ ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΜΕΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Όπως αναφέρθηκε, ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μία πώληση ακινήτου θεωρείται από τη φορολογική αρχή, ο χρόνος σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Αυτή η πρακτική δημιουργεί πρόβλημα σε μια ομάδα δικαιοπραξιών. Αυτές είναι οι πωλήσεις μη αποπερατωμένων ακινήτων. Περιπτώσεις δηλαδή, που ο αγοραστής δέχεται έναντι μειωμένου τιμήματος πώλησης να αγοράσει ένα ακίνητο, του οποίου δεν έχει ολοκληρωθεί η κατασκευή του. Συχνές είναι και οι φράσεις που περιγράφουν το φαινόμενο αυτό όπως «πουλάω απ' τα σχέδια», «πουλάω απ' τα μπετά». Εάν την ημερομηνία της σύνταξης του οριστικού συμβολαίου υπολογίσουμε το σύνολο των εσόδων που προκύπτουν από αυτή, θα διαταραχθεί η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων, δεδομένου ότι οι επόμενες της σύνταξης του συμβολαίου χρήσεις και έως τη χρήση αποπεράτωσης, η τεχνική εταιρεία θα παρουσιάζει μόνο έξοδα. Για να αποφευχθεί ο κίνδυνος αυτός το υπουργείο οικονομικών έχει κάνει δεκτό, μέσω της απόφασης 1035038/10347/11.4.2003 ένα ειδικό λογιστικό χειρισμό με τη χρήση μεταβατικών λογαριασμών του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου. Πιο συγκεκριμένα, καταχωρείται το σύνολο ενός προϋπολογιστικού κόστους στη χρέωση του λογαριασμού 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και στην πίστωση λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής». Ως προϋπολογιστικό κόστος, ορίζεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής του άρθρου 35 που υπολογίζεται με τεκμαρτό τρόπο. Κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου, οι δαπάνες που θα πραγματοποιούνται καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» και τυχόν διαφορές θα καταλήγουν στο λογαριασμό 82 «έκτακτα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων.» (Καβαλάκης Γ., 2006)

### **3.10.7 ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΗΣ ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ. (ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ, ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ)**

Μια εργολαβική εταιρεία όπως και οι υπόλοιπες εταιρείες μπορούν να λάβουν διαφορετικές μορφές, που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία. Η επιλογή της

εταιρικής μορφής, από τον επενδύτη αποτελεί μία κατεξοχήν κρίσιμη επιχειρηματική απόφαση. Κάθε εταιρική μορφή έχει τα δικά της χαρακτηριστικά, που την οδηγούν σε διαφορετικές υποχρεώσεις και δικαιώματα. Εξαιρέση δεν αποτελεί ούτε η φορολογική νομοθεσία, που επιφυλάσσει διαφορετική αντιμετώπιση κάθε φορά αναλόγως της εταιρικής μορφής του υποκειμένου. Έτσι επιχειρείται μία παρουσίαση των βασικών εταιρικών μορφών, καθώς και οι τρόποι εξεύρεσης των εισοδημάτων τους. Τελικός στόχος είναι η παρουσίαση του τρόπου με τον οποίο τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στα εισοδήματα που προέρχονται από τεχνικά έργα. Οι εταιρικές μορφές που εξετάζονται είναι οι εξής :

### **1) Ατομικές Εταιρείες**

Τα εισοδήματα της ατομικής επιχείρησης φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 9. Στην περίπτωση που η ατομική επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας, επιτρέπεται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα δηλούμενα κέρδη από τεχνικές δραστηριότητες, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν από τα τεκμαρτά αθροισζομένων με το 40 % της διαφοράς δηλωθέντων - τεκμαρτών. Κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση του αφορολόγητου αποθεματικού, αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα το φυσικού προσώπου του έτους διάθεσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό φορολογείται κατά της γενικές διατάξεις, δηλαδή με βάση τη κλίμακα του άρθρου 9.

### **2) Ομόρρυθμες Εταιρείες - Ετερόρρυθμες Εταιρείες**

Κατά τις γενικές διατάξεις στα εισοδήματα των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις εταίρους. Η επιχειρηματική αυτή αμοιβή ορίζεται σε 50% των κερδών της εταιρείας<sup>10</sup>. Συνεπώς, με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή από τη μία (22%) για το 50% των κερδών της ομόρρυθμης και την πρόσθεση του άλλου 50% στα λοιπά εισοδήματα των φυσικών προσώπων που την απαρτίζουν (μέσω της κλίμακας του άρθρου 9) από την άλλη, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Όσον αφορά τα εισοδήματα τεχνικών ομόρρυθμων εταιρειών που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας ισχύει αναλόγως, όταν τα δηλούμενα κέρδη από τεχνικές δραστηριότητες, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν, από τα τεκμαρτά αθροισζομένων με το 40% της διαφοράς δηλωθέντων τεκμαρτών. Το υπόλοιπο 60% σχηματίζει αφορολόγητο αποθεματικό και σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ενσωματώνεται στα εισοδήματα της ομόρρυθμου στην οικεία χρήση.

### **3) Κοινοπραξίες**

Στις κοινοπραξίες η φορολόγηση γίνεται με την εφαρμογή του συντελεστή 29% στα δηλούμενα κέρδη, όταν τα δηλούμενα κέρδη από τεχνικές δραστηριότητες, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών, τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν από τα τεκμαρτά αθροισμένων με το 40% της διαφοράς δηλωθέντων τεκμαρτών. Με το 60% που απομένει σχηματίζεται αφορολόγητο αποθεματικό, που φορολογείται όταν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί. Απαιτείται διαφορετικός χειρισμός στη φορολόγηση των κερδών αναλόγως του είδους των προσώπων που συμμετέχουν στην κοινοπραξία ως εξής :

Όταν τα μέλη της κοινοπραξίας είναι ομόρρυθμες εταιρείες, στο σύνολο των τεκμαρτών κερδών προστίθεται και το 40% της διαφοράς δηλωθέντων – τεκμαρτών και επί του συνόλου εφαρμόζεται ο οικείος συντελεστής. Το υπόλοιπο αφορολόγητο αποθεματικό, φορολογείται αυτοτελώς στο όνομα του νομικού προσώπου.

Όταν τα μέλη της κοινοπραξίας είναι ανώνυμες εταιρείες, από τα πραγματικά κέρδη θα αναιρεθούν τα φορολογηθέντα στην κοινοπραξία (ως τεκμαρτά) και από τα απομένοντα αφορολόγητα θα φορολογηθεί το 40%, μαζί με τα κέρδη από κάθε άλλη πηγή της Α.Ε.

### **4) Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης**

Αντικείμενο του φόρου για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από τη δραστηριότητά της. Η φορολόγηση των κερδών γίνεται με την εφαρμογή του ανάλογου συντελεστή στα ποσά που απομένουν μετά την αφαίρεση από τα συνολικά καθαρά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα, διαχειριστές και εταίρους μέχρι τον αριθμό των τριών με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρείας. Μετά τη χρήση 2002 καταργήθηκε η επιχειρηματική αμοιβή και προβλέπεται ότι μισθός και απολαβές που καταβάλλονται από την εταιρεία σε εταίρους της, αυτή θα αποτελεί εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις. Απαραίτητη προϋπόθεση για να ισχύσει ο ανωτέρω χειρισμός είναι να πληρωθούν οι αναλογούσες ασφαλιστικές κρατήσεις σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του Ι.Κ.Α. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής φορολογείται στο όνομα των δικαιούχων διαχειριστών εταίρων. Με την επιβολή και του φόρου στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των εταίρων που συμμετέχουν σε αυτές.

Τα καθαρά κέρδη των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων υπολογίζονται λογιστικώς με βάση το άρθρο 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και όχι τεκμαρτά σύμφωνα με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου. Ο προσδιορισμός των

ακαθάριστων εσόδων εξακολουθεί να προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994. Σε περίπτωση ζημιών, δεν παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς τους σε επόμενη χρήση.

### **5) Ανώνυμες Τεχνικές Εταιρείες**

Αντικείμενο του φόρου για τις ανώνυμες εταιρείες είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από τη δραστηριότητά τους. Ο ανωτέρω φόρος εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών υπολογίζεται πριν από τη διανομή των κερδών επί του συνολικού εισοδήματος. Η διανομή των κερδών όποια μορφή και αν έχει : μερίσματα μετόχων, πρόσθετες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικού συμβουλίου, διανέμεται μετά την αφαίρεση του φόρου από τα συνολικά κέρδη.

Τα καθαρά κέρδη των ανωνύμων, που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων υπολογίζονται λογιστικώς με βάση το άρθρο 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και όχι τεκμαρτά σύμφωνα με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων εξακολουθεί να προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994. Σε περίπτωση ζημιών, όπως και στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, δε παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς τους σε επόμενη χρήση.

### **3.10.8 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

#### **1) Ατομικές Εταιρείες**

Το φορολογητέο εισόδημα των ατομικών τεχνικών επιχειρήσεων φορολογείται με την εκάστοτε ισχύουσα κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων.

#### **2) Ομόρρυθμες Εταιρείες - Ετερόρρυθμες Εταιρείες**

Ειδικά, για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα ανωτέρω κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Επομένως, αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της

κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής (Υπ. Οικονομικών πολ. 1135/2010):

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρεία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της.

Με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρείες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή απ' όλες τις εταιρείες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει.

Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρείες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (εταιρείες μεταξύ εκτελωνιστών), για τις οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους (Υπ. Οικονομικών πολ. 1135/2010).

Η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρείας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1135/2010).

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ε', της παρ. 3, του άρθρου 28, του Ν. 2238/1994, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, στο επίπεδο του νομικού προσώπου, φορολογούνται:

α) με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) τα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων φυσικών προσώπων και κοινωνών φυσικών προσώπων κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι και

β) με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) τα κέρδη όλων των λοιπών εταίρων και κοινωνών (ετερόρρυθμοι εταίροι, εταίροι νομικά πρόσωπα).

Η ισχύς των διατάξεων αυτών εφαρμόζεται για τα εισοδήματα των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1/1/2010 και μετά. (Πηγή: [www.capital.gr](http://www.capital.gr))

### **3) Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης Ανώνυμες Τεχνικές Εταιρείες**



Με τον νέο φορολογικό νόμο 3943/2011, ρυθμίζεται η φορολογία των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλ. οι ΑΕ, οι ΕΠΕ, οι συνεταιρισμοί κλπ.. Η ισχύς του νόμου αυτού αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από τη χρήση 2010 και μετά. Με τον νόμο αυτό επανέρχεται το προηγούμενο καθεστώς που ίσχυε με τον Ν.3697/2008, με το οποίο υπήρχε παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη, μεταβάλλοντας πλέον τους συντελεστές. Έτσι ο Ν.3842/2010, ένα μόλις χρόνο μετά την ψήφισή του, όσον αφορά την φορολογία των νομικών προσώπων που αναφέρονται παραπάνω δεν ίσχυσε και δεν θα ισχύσει ποτέ.

Όσον αφορά τις νέες διατάξεις περί Ε.Π.Ε. και Συνεταιρισμών αυτές εξομοιώνουν τον τρόπο φορολογίας και παρακράτησης φόρου επί των διανεμομένων κερδών τους με τα ισχύοντα στις Α.Ε., δηλαδή προβλέπεται ότι εκτός από τη φορολογία του συνόλου των κερδών σε επίπεδο Νομικού Προσώπου και παρακράτηση φόρου επί των διανεμομένων κερδών αυτών. Σημειώνεται ότι οι προηγούμενες διατάξεις που ίσχυαν (εξαιρέσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010) δεν προέβλεπαν καμία παρακράτηση φόρου επί των διανεμομένων κερδών των προσώπων αυτών. Αναλυτικότερα οι μεταβολές έχουν ως εξής :

#### 1. Φορολογικός Συντελεστής

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε., όπως αντικαθίστανται, έχουν εφαρμογή για τα παρακάτω νομικά πρόσωπα:

- α) ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011 (δηλώσεις φορολογίας το 2011 για τη χρήση του 2010), ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%). Με βάση τη νέα διάταξη ορίζεται συντελεστής 20% για τα κέρδη του οικονομικού έτους 2012 και μετά. Με το προηγούμενο καθεστώς προβλεπόταν σταδιακή μείωση του φορολογικού συντελεστή και ο συντελεστής 20% θα εφαρμοζόταν για κέρδη που θα προέκυπταν στις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Επίσης, προβλέπεται ότι και τα Νομικά Πρόσωπα που θα κλείσουν υπερδωδεκάμηνη χρήση η οποία αναφέρεται στο οικονομικό έτος 2011 θα φορολογηθούν με συντελεστή 24%,

αντί του προβλεπομένου 25% με τις προηγούμενες διατάξεις, καθόσον η διαχειριστική τους χρήση μπορεί να είχε αρχίσει προ της 1.1.2010.

## 2. Παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη

Με το νέο φορολογικό νόμο το ποσοστό παρακράτησης φόρου επί των διανεμομένων κερδών των Α.Ε. 10% αυξάνεται σε 21% για διανομές κερδών που εγκρίνονται από Γενικές Συνελεύσεις εντός του 2011 και σε 25% για διανομές κερδών που εγκρίνονται από Γενικές Συνελεύσεις από την 1.1.2012 και μετά.

Οι έχοντες εισοδήματα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και μερίσματα, που φορολογούνται με συντελεστή φόρου μέχρι 25% με βάση την κλίμακα του φόρου (για μερίσματα του 2011 στο 21%) φορολογούνται για τα μερίσματα με τις γενικές διατάξεις και τυγχάνουν επιστροφής φόρου του πιστωτικού υπολοίπου. Εάν τα μερίσματα αθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματα είναι 22.000 ευρώ και κάτω, όπου ο συντελεστής της κλίμακας είναι 24% λόγω της παρακράτησης φόρου με 25% ο μικρομέτοχος δικαιούται επιστροφής. Τα αντίστοιχα ποσά για τα μερίσματα που θα εγκριθούν εντός της χρήσεως 2011 θα είναι 16.000 ευρώ και κάτω, καθόσον η παρακράτηση επί των μερισμάτων θα γίνει με συντελεστή 21%.

Για τους έχοντες υψηλότερα εισοδήματα εξαντλείται κάθε περαιτέρω υποχρέωση αφού το εισόδημα αυτό (μέρισμα) θα έχει προέλθει ύστερα από φορολογία με 20% σε επίπεδο νομικού προσώπου και 25% σε επίπεδο παρακράτησης διανεμομένων. Οι νέες αυτές διατάξεις περί παρακράτησης φόρου ισχύουν και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών προηγούμενων χρήσεων.

Πλέον, με το νέο φορολογικό νόμο, στην διάκριση σε διανεμόμενα κέρδη και μη διανεμόμενα με την αντίστοιχη παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα εντάσσονται και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ). Με το προηγούμενο καθεστώς θεωρούνταν ότι διανέμονταν όλα τα κέρδη της ΕΠΕ, και αν η διάταξη δεν όριζε την διάκριση μεταξύ διανεμομένων και αδιανεμήτων κερδών στις ΕΠΕ, θα φορολογούνταν τα συνολικά της κέρδη σαν διανεμόμενα.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη

της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

### **3.10.9 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ. Λ. Π. ΚΑΙ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.**

Από την ανάλυση της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, γίνεται αντιληπτό ότι χρειάζονται αλλαγές, στον τρόπο τήρησης των βιβλίων του επιτηδευματία που έχει υιοθετήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η δυσκολία τήρησης των βιβλίων προκύπτει από το γεγονός ότι το αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου είναι διαφορετικό, όταν τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και διαφορετικό όταν τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων. Προκειμένου ο επιχειρηματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, να προσδιορίσει ορθά τις φορολογικές του υποχρεώσεις πρέπει να ακολουθήσει κάποια πρόσθετα στοιχεία. Ο τρόπος τήρησης των στοιχείων αυτών περιγράφονται αναλυτικά στην ΠΟΛ. 1025/2005. Συγκεκριμένα οι πρόσθετες υποχρεώσεις αυτές είναι :

#### **Σύνταξη Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης ( Π.Σ.Λ.Φ.Β.)**

Ο πίνακας συντάσσεται εξωλογιστικά και περιέχει τα μεγέθη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου τόσο σε λογιστική, όσο και σε φορολογική βάση, καθώς και τη συμψηφιστική τους διαφορά.

#### **Τήρηση Φορολογικού Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων**

Τηρείται υποχρεωτικά διακριτό φορολογικό μητρώο παγίων που εμφανίζεται: η φορολογική του αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις και η φορολογική αναπόσβεστη αξία. Δίνεται η δυνατότητα το φορολογικό μητρώο να τηρείται μαζί στο κύριο μητρώο (λογιστικό), αρκεί να υπάρχουν διακριτά τα ανωτέρω στοιχεία. Οι διαφορές μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων συμφωνούνται και καταχωρούνται στον πίνακα λογιστικής - φορολογικής βάσης.

#### **Σύνταξη Φορολογικών Πινάκων**

Στα πλαίσια των πρόσθετων υποχρεώσεων για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος είναι η σύνταξη

- Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών.
- Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Οι πίνακες συντάσσονται και καταχωρούνται στο βιβλίο Απογράφων και Ισολογισμού. Όλα τα στοιχεία των πινάκων πρέπει να προκύπτουν από λογαριασμούς που παρακολουθούνται διπλογραφικά. Πιο συγκεκριμένα αναφέρονται τρεις μέθοδοι παρακολούθησης που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά πάγιο τρόπο. Αυτοί είναι :

- *Τήρηση δύο αυτοτελών λογιστικών συστημάτων.* Τήρηση δύο ξεχωριστών λογιστικών συστημάτων κύριου (λογιστικού) και βοηθητικού (φορολογικού). Αυτή η επιλογή συνεπάγεται τήρηση δύο ημερολογίων και καθολικών. Πάντως παρέχεται η δυνατότητα της μηνιαίας ή της ετήσιας συγκεντρωτικής ενημέρωσης για τα βοηθητικά βιβλία. Και στα δύο συστήματα υποχρεωτικά ακολουθείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών. Δίδεται επίσης η εναλλακτική του σχηματισμού ξεχωριστών οικονομικών καταστάσεων για τη βοηθητική διαχείριση, αντί του σχηματισμού πινάκων. Πάντως σε περίπτωση σχηματισμού των πινάκων η διαφορά των πρωτοβαθμίων λογαριασμών μεταξύ λογιστικού και φορολογικού συστήματος καταχωρείται στον πίνακα συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης. Το βοηθητικό ημερολόγιο μπορεί να τηρηθεί ηλεκτρονικά και είναι αθεώρητο, ενώ το ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικού Καθολικού θεωρείται υποχρεωτικά.
- *Τήρηση συμπληρωματικού λογιστικού συστήματος.* Τήρηση δύο ξεχωριστών λογιστικών συστημάτων κύριου (λογιστικού) και βοηθητικού (φορολογικού). Αυτή η επιλογή συνεπάγεται τήρηση δύο ημερολογίων και καθολικών. Η διαφορά με τα δύο αυτοτελή είναι ότι στο βοηθητικό σύστημα καταχωρούνται οι διαφορές και οι αντίστροφες των συναλλαγών που λογιστικοποιούνται στο κύριο σύστημα. Πάντως παρέχεται η δυνατότητα της μηνιαίας ή της ετήσιας συγκεντρωτικής ενημέρωσης για τα βοηθητικά βιβλία. Και στα δύο συστήματα υποχρεωτικά ακολουθείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών. Δίδεται επίσης η εναλλακτική του σχηματισμού ξεχωριστών οικονομικών καταστάσεων για τη βοηθητική διαχείριση αντί του σχηματισμού πινάκων. Πάντως σε περίπτωση σχηματισμού των πινάκων το άθροισμα των πρωτοβαθμίων λογαριασμών μεταξύ λογιστικού και φορολογικού συστήματος καταχωρείται στον πίνακα συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης. Το βοηθητικό ημερολόγιο μπορεί να τηρηθεί ηλεκτρονικά και είναι αθεώρητο, ενώ το ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικού Καθολικού θεωρείται υποχρεωτικά.
- *Τήρηση λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων.* Η λογική αυτής της μεθόδου τήρησης των βιβλίων του επιτηδευματία, είναι η καταχώρηση και η παρακολούθηση τόσο των στοιχείων με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όσο και

των στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία στα ίδια βιβλία αλλά σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα. Αυτό είναι εφικτό μέσω των λογαριασμών τάξεως του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου. Κατά τον σχηματισμό των αποτελεσμάτων χρήσης στο λογαριασμό Κ.Α.86 «Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές των λογαριασμών τάξεως έχουμε στο ισοζύγιο μας τόσο τα λογιστικά όσο και τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

### **ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**

#### **4.1 Δ.Λ.Π. 1**

#### **4.1.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Στην Ελλάδα το άρθρο 42α του Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ό,τι αφορά τις μεμονωμένες επιχειρήσεις ,και το άρθρο 100 του ίδιου Νόμου ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 42α τα στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων είναι:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
3. Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
4. Προσάρτημα

Ενώ σε ό,τι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Επίσης, το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002*)

#### **4.1.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 1 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ,ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως ,στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή. (*Φίλος Ι., 2003*).

<b>ΕΓΛΣ</b>	<b>Δ.Λ.Π</b>
<b><u>Κατάρτιση Καταστάσεων:</u></b> Άρθρο 42 του Ν. 2190/1920.	<b>Κατάρτιση Καταστάσεων: ΔΛΠ1</b>
<b><u>Ενοποιημένες Καταστάσεις:</u></b>	<b><u>Οικονομικές Καταστάσεις:</u></b>

<p>Άρθρο 100</p> <p><b><u>Οικονομικές Καταστάσεις:</u></b></p> <p>Ισολογισμός Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων Προσάρτημα</p> <p><b><u>Αργές Κατάρτισης</u></b></p> <p>Άρθρο 42, παρ. 2, Ν.2190/1920 Σαφήνεια Παρουσίας</p> <p><b><u>Τρόπος Παρουσίασης</u></b></p> <p><b>Ισολογισμός:</b> Οριζόντια κατάταξη στοιχείων ενεργητικού και παθητικού με αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης και ληκτότητας αντίστοιχα, εκτός από τις τράπεζες όπου καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης και ληκτότητας. Η Κ.Α.Χ. συντάσσεται με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία.</p> <p><b>Κατάσταση Ταμειακών Ροών</b> συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες.</p>	<p>Ισολογισμός Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων Κατάσταση ταμειακών Ροών Επεξηγηματικές Σημειώσεις</p> <p><b><u>Αργές Κατάρτισης ΔΛΠ1</u></b> Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση, Συνέχιση Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, Αυτοτέλεια Χρήσεων, Ομοιομορφία Παρουσίασης, Συγκρισιμότητα, Συμμόρφωση με τα ΔΛΠ.</p> <p><b><u>Τρόπος Παρουσίασης</u></b></p> <p>Τα στοιχεία των λογιστικών καταστάσεων κατατάσσονται σε κατηγορίες (κυκλοφορούντα και μη / βραχυπρόθεσμες- μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις).</p> <p>Η ΚΑΧ συντάσσεται είτε με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, είτε με τη μέθοδο δαπανών κατ' είδος.</p> <p><b>Κατάσταση Ταμειακών Ροών</b> ορίζεται από το ΔΛΠ 7.</p>
---	---

Παρακάτω παρατίθεται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων της κατασκευαστικής εταιρίας J & P ΑΒΑΞ Α.Ε. για τη χρήση 2004, όπως απαιτείται από τα ΕΛΠ, και στη συνέχεια η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων της χρήσης 2005, όπως απαιτείται πλέον από τα Δ.Λ.Π., ώστε να είναι εμφανείς οι διαφορές μεταξύ των δύο καταστάσεων.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΙΣΜΑΤΩΝ**

	<u>Ποσά κλειομένης</u> <u>χρήσεως 2004</u>		<u>Ποσά προηγούμενης</u> <u>χρήσεως 2003</u>	
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		47.886.898,33		42.414.751,80
<b>ΜΕΙΟΝ:</b>				
1. Φόρος εισοδήματος Κ/Ε	9.464.761,71		6.454.804,98	
2. Διαφορές φορολογικού ελέγχου Κ/Ε	79.898,42	9.544.460,13	0,00	6.454.804,98
Καθαρά κέρδη χρήσεως		38.122.438,20		35.960.146,82
<b>ΠΛΕΟΝ:</b>				
Υπόλοιπο αποσπ/των προηγ. χρήσεων		2.118.537,29		0,00
<b>ΜΕΙΟΝ:</b>				
Διαφορές φορολ. ελέγχου		83.500,00		796.910,00
<b>ΠΛΕΟΝ:</b>				
Αποθεματικά προς διάθεση φορολογ. κερδών παλαιστ.χρήσεων		0,00		2.118.537,29
Σύνολο		40.157.473,49		37.281.774,11
<b>ΜΕΙΟΝ:</b> 1. Φόρος εισοδήματος				
Εταιρείας	2.890.912,59		7.482.729,73	
2. Λοιποί μη ενσωματ. στο λειτουργ. κόστος φόροι	48.811,43	2.739.724,02	44.209,68	7.528.939,39
Κέρδη προς διάθεση		<u>37.417.749,47</u>		<u>29.754.834,72</u>
<b>Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΓΙΝΕΤΑΙ ΩΣ ΕΞΗΣ:</b>				
1. Τακτικό αποθεματικό		1.238.979,18		1.168.704,77
2. Πρώτο μείρισμα		14.640.000,00		23.424.000,00
6α. Αποθ. από απάλ/να της φορολογίας έσοδα		389.439,33		0,00
6β. Αφορολογ. αποθ. Ν. 3220/04 αρθ. 2 παρ. 11		0,00		1.543.592,88
7α. Διανομή κερδών στο προσωπικό		900.000,00		1.500.000,00
8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο		20.269.330,96		2.118.537,29
		<u>37.417.749,47</u>		<u>29.754.834,72</u>



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2005

**Όμιλος**

	Μεταχικό Κεφάλαιο	Κεφάλαιο υπέρ το όσπο	Υπέρβια Αναπροσαρμογής	Αποθεματικά	Προσαρμογή συναλλαγματικών ισοσχημών	Αποτελέσματα εκ νέο	Ίδια Κεφάλαια Μετόχων Εταιρείας	Δικαιώματα Μειοψηφίας	Σύνολο Κεφαλαίων
<b>Υπόλοιπο 31.12.2003</b> (με προηγ. Λογαρ. Αρτές) Προσαρμογές ΔΛΠ	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>755.997</b>	<b>29.760.686</b>	-	<b>20.664.438</b>	<b>206.844.745</b>	<b>613.546</b>	<b>207.458.291</b>
			(410.540)	(1.587.335)	-	(21.856.220)	(23.854.095)	(25.440)	(23.879.535)
<b>Υπόλοιπο την 1.1.2004 κατά ΔΛΠ</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>345.458</b>	<b>28.173.350</b>	-	<b>(1.191.782)</b>	<b>182.990.650</b>	<b>588.106</b>	<b>183.578.756</b>
Αναπροσαρμογές			108.341	(11.680.000)		11.681.331	109.672		109.672
Μέρισμα						(23.424.000)	(23.424.000)		(23.424.000)
Διανομή				8.980.167		(8.980.167)	-		-
Καθαρό κέρδος περιόδου						20.621.105	20.621.105	21.240	20.642.345
<b>Υπόλοιπο την 31.12.2004</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>453.799</b>	<b>25.473.517</b>	-	<b>(1.293.512)</b>	<b>180.297.427</b>	<b>609.346</b>	<b>180.906.773</b>
<b>Υπόλοιπο την 31.12.2004 κατά ΔΛΠ</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>453.799</b>	<b>25.473.517</b>	-	<b>(1.293.512)</b>	<b>180.297.427</b>	<b>609.346</b>	<b>180.906.773</b>
Αναπροσαρμογές				(8.940)		(13.199)	(22.139)	(526)	(22.665)
Συναλλαγματικές Διαφορές					18.543		18.543		18.543
Μέρισμα						(14.640.000)	(14.640.000)		(14.640.000)
Καθαρό κέρδος περιόδου						12.747.651	12.747.651	7.445	12.755.095
<b>Υπόλοιπο την 31.12.2005</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>453.799</b>	<b>25.464.577</b>	<b>18.543</b>	<b>(3.199.061)</b>	<b>178.401.482</b>	<b>616.265</b>	<b>179.017.747</b>

**Εταιρεία**

	Μεταχικό Κεφάλαιο	Κεφάλαιο υπέρ το όσπο	Υπέρβια Αναπροσαρμογής	Αποθεματικά	Προσαρμογή συναλλαγματικών ισοσχημών	Αποτελέσματα εκ νέο	Ίδια Κεφάλαια Μετόχων Εταιρείας	Δικαιώματα Μειοψηφίας	Σύνολο Κεφαλαίων
<b>Υπόλοιπο 31.12.2003</b> (με προηγ. Λογαρ. Αρτές) Προσαρμογές ΔΛΠ	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>659.410</b>	<b>16.490.043</b>	-	<b>2.118.537</b>	<b>174.931.615</b>	-	<b>174.931.615</b>
			(217.611)			2.415.936	2.198.325		2.198.325
<b>Υπόλοιπο την 1.1.2004 κατά ΔΛΠ</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>441.799</b>	<b>16.490.043</b>		<b>4.534.473</b>	<b>177.129.939</b>	-	<b>177.129.939</b>
Αναπροσαρμογές			108.341				108.341		108.341
Μέρισμα						(23.424.000)	(23.424.000)		(23.424.000)
Διανομή				1.608.419		(1.608.419)	0		0
Καθαρό κέρδος περιόδου						31.639.958	31.639.958		31.639.958
<b>Υπόλοιπο την 31.12.2004</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>550.141</b>	<b>18.098.462</b>	-	<b>11.142.012</b>	<b>185.454.239</b>	-	<b>185.454.239</b>
<b>Υπόλοιπο την 31.12.2004 κατά ΔΛΠ</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>550.141</b>	<b>18.098.462</b>	-	<b>11.142.012</b>	<b>185.454.239</b>	-	<b>185.454.239</b>
Συναλλαγματικές Διαφορές					(11.117)		(11.117)		(11.117)
Μέρισμα						(14.640.000)	(14.640.000)		(14.640.000)
Καθαρό κέρδος περιόδου						14.525.744	14.525.744		14.525.744
<b>Υπόλοιπο την 31.12.2005</b>	<b>40.260.000</b>	<b>115.403.624</b>	<b>550.141</b>	<b>18.098.462</b>	<b>(11.117)</b>	<b>11.027.756</b>	<b>185.328.866</b>	-	<b>185.328.866</b>

Ωστόσο, υπάρχουν και διαφορές που αφορούν τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Σημαντικότερες είναι οι ακόλουθες:

- Ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση, σύμφωνα με τα ΔΛΠ παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό ποσό στα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ παρουσιάζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Παρακάτω παρατίθενται οι ενοποιημένες καταστάσεις της τεχνικής εταιρείας Προοδευτική Α.Τ.Ε. για τις χρήσεις 2004 και 2005, όπου έχει υπογραμμιστεί ο λογαριασμός «Φόροι» ως τελευταίο αφαιρετικό ποσό στα Αποτελέσματα Χρήσεως σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

		Ο ΟΜΙΛΟΣ	
		31/12/2005	31/12/2004
<b>Πωλήσεις</b>	6.20	<b>35.163.823,21</b>	<b>25.273.035,63</b>
Κόστος Πωληθέντων	6.21	-34.169.063,02	-21.250.695,04
<b>Μικτό Κέρδος</b>		<b>1.994.760,19</b>	<b>4.022.340,59</b>
Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης	6.22	5.966.690,31	635.189,84
Έξοδα διάθεσης	6.23	-278.210,40	-338.028,51
Έξοδα διοίκησης	6.23	-1.629.342,68	-1.857.078,33
Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης		0,00	0,00
Λοιπά έξοδα εκμετάλλευσης	6.22	-6.152.455,20	-7.943.505,24
		0,00	0,00
<b>Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων</b>		<b>-98.557,78</b>	<b>-5.481.081,65</b>
Χρηματοοικονομικά Έσοδα	6.24	19.968,32	1.058,69
Χρηματοοικονομικά Έξοδα	6.24	-1.143.244,86	-999.202,56
Λοιπά Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα		0,00	0,00
Κέρδος Από Απόκτηση Εταιρείας		0,00	0,00
Κέρδη/ Ζημιές από κοινοπραξίες	6.25	-3.587.736,94	11.207.100,74
		0,00	0,00
<b>Κέρδη προ φόρων</b>		<b>-4.809.571,26</b>	<b>4.727.875,22</b>
Φόρος εισοδήματος	6.26	-2.964.470,31	-412.052,93
<b>Κέρδη μετά από φόρους</b>		<b>-7.774.041,57</b>	<b>4.315.822,29</b>
<b>Κατανεμημένα σε :</b>			
Μετόχους της μητρικής		(7.774.042)	4.315.822
Βασικά Κέρδη ανά Μετοχή	6.30	(0,18)	0,10

Κατά τα ΔΛΠ στον Ισολογισμό δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων σε επιμέρους κατηγορίες, αλλά αναφέρονται μόνο συνολικά μεγέθη. Η ανάλυση σε κατηγορίες και τα ποσά των αποσβέσεων δίνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

- Τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των Ιδίων Κεφαλαίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εμφανίζονται ως ξεχωριστός λογαριασμός, έξω από τα Ίδια Κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, κατά τα οποία πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα Ίδια Κεφάλαια.
- Οι επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται επίσης σε ξεχωριστό λογαριασμό, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εκτός των Ιδίων Κεφαλαίων, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, όπου προβλέπεται η παρουσίασή τους στα Ίδια Κεφάλαια.
- Τέλος, ένας λογαριασμός του ΕΓΛΣ μπορεί να αντιστοιχεί σε περισσότερους από έναν λογαριασμούς των ΔΛΠ και το αντίστροφο. (Φίλος, 2003)

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται ο Ισολογισμός του Ομίλου της ανώνυμης τεχνικής και ναυτιλιακής εταιρίας ΤΕΡΝΑ Α.Τ.Ε. στις 31/12/2005, όπου, για την καλύτερη κατανόηση των διαφορών που προαναφέρθηκαν, υπογραμμίστηκαν ο λογαριασμός «Δικαιώματα Μειοψηφίας» και «Επιχορηγήσεις».

**ΟΜΙΛΟΣ ΤΕΡΝΑ**  
**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**  
**31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2005**

(Όλα τα ποσά είναι εκφρασμένα σε γιλιάρδες Ευρώ, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

	Σημείωση	31 Δεκεμβρίου 2005	31 Δεκεμβρίου 2004
<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>			
<b>Μακροπρόθεσμο ενεργητικό</b>			
Ασώματα πάγια στοιχεία	6	5.859	6.169
Ενσώματα πάγια στοιχεία	7	154.637	149.854
Επενδυτικά Ακίνητα	9	26.305	29.368
Λοιπές Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		256	263
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	19	7.092	5.356
<b>Σύνολο μακροπρόθεσμου ενεργητικού</b>		<b>194.149</b>	<b>191.010</b>
<b>Κυκλοφορούν ενεργητικό:</b>			
Αποθέματα	10	14.260	14.528
Εμπορικές απαιτήσεις	11	163.511	220.338
Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις	11	38.030	39.734
Λοιπά Χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού	8	9.069	7.174
Χρηματικά διαθέσιμα	13	49.067	37.013
<b>Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού</b>		<b>273.937</b>	<b>318.787</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>		<b>468.086</b>	<b>509.797</b>
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>			
<b>Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της μητρικής</b>			
Μετοχικό κεφάλαιο	20	53.319	53.319
Διαφορά υπέρ το άρτιο		35.922	35.922
Αποθεματικά		21.783	21.483
Κέρδη εις νέον		50.500	47.053
<b>Σύνολο</b>		<b>161.524</b>	<b>157.777</b>
Δικαιώματα μειοψηφίας		18.601	17.947
<b>Σύνολο ιδίων κεφαλαίων</b>		<b>180.125</b>	<b>175.724</b>

<b>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις:</b>			
Μακροπρόθεσμα δάνεια	14	53.994	28.673
Δάνεια από Χρηματοδοτικές Μισθώσεις	14	17.353	22.924
Προβλέψεις		2.092	3.059
Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού	15	1.277	1.193
Επιχορηγήσεις	16	14.296	12.822
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	19	3.778	1.421
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		31	5.040
<b>Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων</b>		<b>92.821</b>	<b>75.132</b>
<b>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:</b>			
Προμηθευτές	17	87.054	120.584
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	18	75.267	110.840
Μακροπρόθεσμα δάνεια πληρωτέα την επόμενη χρήση		527	527
Δεδουλευμένες και λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	17	32.116	25.319
Φόροι εισοδήματος πληρωτέοι		176	1.671
<b>Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων</b>		<b>195.140</b>	<b>258.941</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ</b>		<b>468.086</b>	<b>509.797</b>

Όσον αφορά την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, τα ΔΛΠ την θεωρούν ως αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων, ενώ η Ελληνική Νομοθεσία απαιτεί την σύνταξή της μόνο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες (Φίλος, 2003).

Παρακάτω παρατίθενται ως παράδειγμα οι καταστάσεις ταμειακών ροών του Ομίλου και της Εταιρίας J & P ΑΒΑΞ Α.Ε., για τις χρήσεις 2004 και 2005, οι οποίες έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

**J&P - ΑΒΑΞ Α.Ε.**  
**ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2005**

	Όμιλος		Εταιρεία	
	Χρήση 1.1-31.12.2005	Χρήση 1.1-31.12.2004	Χρήση 1.1-31.12.2005	Χρήση 1.1-31.12.2004
<b>Ταμειακές ροές λειτουργικών δραστηριοτήτων</b>				
<b>Κέρδη προ φόρων</b>	<b>20.315.936</b>	<b>39.375.140</b>	<b>18.707.418</b>	<b>34.419.875</b>
(και δικαωμάτων μειοψηφίας)				
<b>Πλέον/μείον προσαρμογές για:</b>				
Αποσβέσεις	9.420.925	12.382.137	6.033.395	7.404.604
Προβλέψεις	(317.570)	(322.893)	(187.627)	452.992
Πιστωτικοί τόκοι	(927.710)	(1.355.425)	(27)	(590.955)
Χρεωστικοί τόκοι	7.096.863	4.268.703	3.439.596	2.342.185
Αποτελέσματα επενδυτικής δραστηριότητας	(1.927.388)	-	(21.726.767)	(31.217.364)
Άλλα μη ταμειακά στοιχεία	(4.123)	109.672	(11.117)	108.342
<b>Μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης</b>				
(Αύξηση)/Μείωση αποθεμάτων	62.190.111	(47.986.867)	13.430.616	(82.356)
(Αύξηση)/Μείωση απαιτήσεων	(20.003.738)	(46.843.002)	(4.369.500)	(29.054.451)
Αύξηση/(Μείωση) υποχρεώσεων	(48.444.620)	20.677.764	(39.372.161)	431.483
Τόκοι πληρωθέντες	(7.096.863)	(4.268.703)	(3.439.596)	(2.342.185)
Φόρος εισοδήματος πληρωθείς	(16.208.057)	(20.260.184)	(5.158.058)	(5.335.155)
<b>Σύνολο εισροών/(εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες(α)</b>	<b>4.093.767</b>	<b>(44.223.657)</b>	<b>(32.653.828)</b>	<b>(23.462.985)</b>
<b>Ταμειακές ροές επενδυτικών δραστηριοτήτων</b>				
Αγορές ενσωμάτων και άλλων παγίων	(17.988.516)	(8.142.056)	(15.086.504)	(6.473.421)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσωμάτων και άλλων παγίων	1.573.466	1.891.861	259.283	848.124
Απόκτηση θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών και λοιπών επενδύσεων	(8.664.937)	1.990.997	(692.203)	(5.134.722)
Τόκοι εισπραχθέντες	927.710	1.355.425	27	590.955
Μερίσματα εισπραχθέντα	1.927.388	-	16.729.767	22.717.364
<b>Σύνολο εισροών/(εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες(β)</b>	<b>(22.224.890)</b>	<b>(2.903.773)</b>	<b>1.210.370</b>	<b>12.548.300</b>
<b>Ταμειακές ροές χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων</b>				
Εισπράξεις από εκδοθέντα/αναληφθέντα δάνεια	53.242.479	39.926.781	53.859.011	17.669.329
Μερίσματα πληρωθέντα	(18.914.005)	(12.208.373)	(18.914.005)	(12.208.373)
<b>Σύνολο εισροών/(εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες(γ)</b>	<b>34.328.474</b>	<b>27.718.408</b>	<b>34.945.005</b>	<b>5.460.956</b>
Καθαρή αύξηση/(μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιόδου (α)+(β)+(γ)	16.197.352	(19.409.022)	3.501.548	(5.453.729)
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	35.186.432	54.595.454	3.267.909	8.721.638
<b>Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου</b>	<b>51.383.784</b>	<b>35.186.432</b>	<b>6.769.457</b>	<b>3.267.909</b>

Σχετικά με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επελέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.

- Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, οι σημειώσεις πρέπει να παρουσιάζονται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία των σημειώσεων.

Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002*)

Επομένως, τα ΔΛΠ απαιτούν την παρουσίαση πολύ περισσότερων πληροφοριών, από ότι απαιτούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία για το Προσάρτημα.

Επίσης, είναι εξαιρετικά σημαντικό το γεγονός ότι το ΔΛΠ 1 αναφέρει πως μία Εταιρία θεωρείται ότι έχει εφαρμόσει τα πρότυπα ακόμα και αν υπάρχει Πιστοποιητικό Ορκωτού με επιφύλαξη.

Τέλος, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ 1 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως της εταιρίας που το εφαρμόζει.

## **4.2 Δ.Λ.Π. 7**

### **4.2.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως). (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, Φίλος, 2003*)

#### **4.2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 7 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

<b>ΕΓΛΣ</b>	<b>ΔΛΠ 7</b>
<p>Απόφαση Διοικητικού Συμβουλίου Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/14.11.2000</p> <p><b><u>Υπόγρφοι Κατάρτισης:</u></b> Κατάσταση Ταμειακών Ροών υποχρεούνται να καταρτίζουν εταιρείες εισηγμένες στο χρηματιστήριο.</p> <p><b><u>Ταξινόμηση Ροών:</u></b> Λειτουργικές, Επενδυτικές, Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</p> <p><b><u>Μέθοδοι:</u></b> Άμεση και Έμμεση</p>	<p>ΔΛΠ 7</p> <p><b><u>Υπόγρφοι Κατάρτισης:</u></b> Όλες οι επιχειρήσεις. Αναπόσπαστο τμήμα οικονομικών καταστάσεων.</p> <p><b><u>Ταξινόμηση Ροών</u></b> Λειτουργικές, Επενδυτικές, Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.</p> <p><b><u>Μέθοδοι:</u></b> Άμεση και Έμμεση</p>

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπως προβλέπεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (σύμφωνα με την Έμμεση Μέθοδο), του Ομίλου και της τεχνικής εταιρίας ΑΚΤΩΡ Α.Τ.Ε. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2004 και 2005. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 7 από τις εισηγμένες εταιρίες δεν επηρέασε την Καθαρή τους Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως.



## Κατάσταση ταμειακών ροών

Όλα τα ποσά είναι σε χιλιάδες Ευρώ.

Σημείωση	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
	31-Δεκ-05	31-Δεκ-04	31-Δεκ-05	31-Δεκ-04	
<b>Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>					
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	27	145.961	68.915	85.232	(504)
Καταβληθέντες τόκοι		(1.237)	(3.418)	61	(14)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος		(56.726)	(9.261)	(9.609)	(158)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>		<b>87.998</b>	<b>56.236</b>	<b>75.683</b>	<b>(676)</b>
<b>Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>					
Αγορές ενσώματων παγίων	6	(14.131)	(4.993)	(4.001)	(85)
Αγορές άλλων περιουσιακών στοιχείων	7	(383)	(199)	(28)	-
Πωλήσεις ενσώματων παγίων		5.995	1.038	346	40
Πωλήσεις άλλων παγίων		32	-	-	-
Αγορά θυγατρικών & αύξηση μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών	8	(5.738)	(12.749)	(1.736)	-
Αγορά συγγενών εταιρειών	9	-	(4.600)	-	-
Πώληση συγγενών εταιρειών	9	-	293	-	-
Αγορά Κοινοπραξιών	10	(2.187)	(621)	(45)	-
Αγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση	11	(1.731)	-	(1.258)	-
Πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση	11	9.087	1.694	15	-
Τόκοι που εισπράχθηκαν		1.721	494	(2)	20
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>		<b>(7.336)</b>	<b>(19.643)</b>	<b>(6.709)</b>	<b>(26)</b>
<b>Τάμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>					
Εκδόση κοινών μετοχών		-	2.783	(0)	-
Μερίσματα πληρωθέντα		(40.496)	(44.898)	(33)	-
Δάνεια αναληφθέντα		88.083	134	12	-
Αποπληρωμή δανεισμού		(38.592)	-	-	-
Πληρωμές κεφαλαίου χρηματοδοτικών μισθώσεων		-	(717)	-	-
Ληφθείσες επανομηνοζήσεις		183	132	-	-
Εισφορά ταμειακών διαθεσίμων από εταιρεία του Ομίλου		-	-	13.504	(30)
<b>Καθαρές τάμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>		<b>9.178</b>	<b>(42.566)</b>	<b>13.483</b>	<b>(30)</b>
<b>Καθαρή (μείωση)/ αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα</b>		<b>89.840</b>	<b>(5.973)</b>	<b>82.457</b>	<b>(732)</b>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		116.435	122.408	1.706	2.438
Ταμειακά διαθέσιμα που εισφέρθηκαν στη μητρική		(46.670)	-	-	-
<b>Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου</b>		<b>159.604</b>	<b>116.435</b>	<b>84.163</b>	<b>1.706</b>

## Γνωστοποιήσεις Χρηματοοικονομικών μέσων, γνωστοποιήσεις και συμπληρωματική προσαρμογή στο ΔΛΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, Γνωστοποιήσεις Κεφαλαίου

Το πρότυπο αυτό έχει υποχρεωτική εφαρμογή για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2007 και τις επόμενες. Δεν αναμένεται να επηρεάσει σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου. Το ΔΛΠ 7 εισάγει επιπλέον



γνωστοποιήσεις με σκοπό τη βελτίωση της παρερχόμενης πληροφόρησης σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Απαιτεί την γνωστοποίηση ποιοτικών και ποσοτικών πληροφοριών σχετικά με την έκθεση σε κίνδυνο προερχόμενη από χρηματοοικονομικά μέσα. Ειδικότερα, προκαθορίζει ελάχιστες απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς (επιβάλλει την ανάλυση ευαισθησίας σχετικά με τον κίνδυνο αγοράς). Το ΔΛΠ 7 αντικαθιστά το ΔΛΠ 30 (Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων) και τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων του ΔΛΠ 32, (Χρηματοοικονομικά Στοιχεία Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση). Έχει εφαρμογή σε όλες τις εταιρίες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Η προσαρμογή στο ΔΛΠ 1 εισάγει γνωστοποιήσεις σχετικά με το ύψος των κεφαλαίων μίας επιχείρησης καθώς και τον τρόπο που γίνεται η διαχείριση αυτών. Ο Όμιλος εκτίμησε την επίδραση του ΔΠΧΠ 7 και της προσαρμογής στο ΔΛΠ 1 και κατέληξε ότι οι επιπλέον γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την εφαρμογή τους είναι η ανάλυση ευαισθησίας σχετικά με τον κίνδυνο αγοράς και οι γνωστοποιήσεις κεφαλαίου. Ο Όμιλος θα εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 7 και την τροποποίηση του ΔΛΠ 1 από την 1 Ιανουαρίου 2007.

### **4.3 Δ.Λ.Π. 11**

#### **4.3.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου είτε 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. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002*)

#### **4.3.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 11 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Όσον αφορά τις μεθόδους, που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 11, έχει γίνει εκτενή αναφορά πάρα πάνω. Το πρότυπο αυτό, επιβάλλει την αλλαγή του προσδιορισμού του συμβατικού εσόδου, με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου, κατά τις χρήσεις που

διαρκεί η κατασκευαστική περίοδος. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού του εσόδου, υπολογίζουμε έσοδο ισόποσο του πραγματοποιηθέντος κόστους .

Στην ελληνική νομοθεσία έχει προσδιορισθεί ο λογιστικός χειρισμός του εσόδου από κατασκευές, στην Αρ. 257/1995 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 257/1995 παρατίθεται στο τμήμα Α΄ του παραρτήματος). Στη γνωμάτευση αυτή, προβλέπεται, η μέθοδος της τμηματικής περάτωσης του έργου ή η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου. Ουσιαστικά η γνωμάτευση παραπέμπει στο Δ.Λ.Π. 11 προκειμένου να ρυθμιστεί το θέμα.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις όμως, κυρίως επέλεξαν να πιστοποιούν και να τιμολογούν τα έργα κατά την τμηματική παράδοση του έργου. Η πρακτική αυτή επιβλήθηκε κυρίως, για φορολογικούς λόγους. Η φορολογική νομοθεσία (Κ.Φ.Ε. και Κ.Β.Σ.) επικράτησε στην πράξη, παρά την ύπαρξη της Ε.ΣΥ.Λ. 257/1995 της εμπορικής νομοθεσίας (ν.2190/1920, Ε.Γ.Λ.Σ.). Με την ανωτέρω πρακτική, της κατά βούληση τιμολόγησης (εφόσον η παράδοση του έργου είναι θέμα που «ρυθμίζεται» εύκολα μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών), οι εταιρείες με σχετική ευκολία μπορούσαν να μετακυλύουν το έσοδο στη χρήση της πλήρους αποπερατώσεως του έργου, μεταθέτοντας έτσι δουλευμένα έσοδα προηγούμενων χρήσεων σε επόμενες. Και συνεπώς, μεταφέροντας και τις φορολογικές τους υποχρεώσεις σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Ο Όμιλος ΤΕΡΝΑ Α.Τ.Ε. κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 11 αναγνώρισε τα έσοδα από τεχνικά έργα με βάση τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης. Η αναγνώριση αυτή είχε ως αποτέλεσμα την μείωση της Καθαρής Θέσης κατά €7.257.000 στις 31/12/2004 σε σχέση με το ποσό που εμφανιζόταν με τα ΕΛΠ και την μείωση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης 2004 κατά €4.901.000, σε σχέση με το ποσό που εμφανιζόταν με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (1.1.2005 και 1.1.2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ

	<b>ΟΜΙΛΟΣ ΤΕΡΝΑ</b>	
	<b>31.12.2004</b>	<b>1.1.2004</b>
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	189.455	156.234
Αναγνώριση πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού σύμφωνα με το ΔΠΛ 19	201	(1.290)
Αποτίμηση σε εύλογες αξίες επενδυτικών ακινήτων & πάγιων στοιχείων	12.004	10.884
Διαγραφή ασώματων ακινητοποιήσεων	(7.727)	(10.510)
Αναγνώριση μακροχρόνιων συμβάσεων κατασκευαστικών έργων σύμφωνα με το ΔΛΠ11	(7.257)	(2.357)
Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων	3.705	5.245
Αναγνώριση χρηματοδοτικών μισθώσεων	246	(1.949)
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	(12.270)	(12.972)
Μεταφορά επιχορηγήσεων σε έσοδα επομένων χρήσεων	(12.822)	(12.165)
Αναλογική ενοποίηση Κ/Ξ & λοιπών εταιρειών	851	(1.030)
Λοιπές	(192)	-
Αναγνώριση μερίσματος 2003 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	10.112	7.814
Αύξηση αποσβέσεων μετά από αναθεώρηση (Σημ. 3.κγ)	(582)	
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<b>175.724</b>	<b>137.904</b>

#### 4.4 Δ.Λ.Π. 12

##### 4.4.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες). Δεδομένου επίσης ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος

εταιρικό» και λογίζεται διαμέσω του πίνακα διανομής κερδών. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

#### **4.4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 12 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό.

Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση.

Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέον ζημίες. (Σακέλλης, 2005)

<b>ΕΓΛΣ</b>	<b>ΔΛΠ 12</b>
<b>Φόρος Εισοδήματος</b> αφορά μόνο επιχειρήσεις. Υπολογίζεται από τον πίνακα διανομής κερδών. Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων/ εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.	<b>Φόρος εισοδήματος</b> αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τη χρήση που αφορά. Υπολογίζεται επί της λογιστικής αξίας αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.
<b>Αναβαλλόμενος Φόρος:</b> Δεν υπάρχουν διατάξεις για την αναγνώριση αναβαλλόμενου Φόρου	<b>Αναβαλλόμενος Φόρος:</b> Για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου φόρου, πρέπει να υπάρχει η πιθανότητα ότι η επιχείρηση μελλοντικά θα έχει κέρδη, έτσι ώστε να συνδυάσει την απαίτηση με την υποχρέωση. Απαγορεύεται η προεξόφληση

	αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων.
--	--

Ως παράδειγμα επίπτωσης στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση του ΔΛΠ 12, αναφέρεται η περίπτωση του Ομίλου J & P ΑΒΑΞ. Λόγω της αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων η Καθαρή Θέση αυξήθηκε κατά €4.605.740 σε σχέση με το σύνολο της Καθαρής Θέσης που αποτυπώθηκε σύμφωνα με τα ΕΛΠ στο τέλος της χρήσης 2004. Αντίστοιχα, λόγω της αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων η Καθαρή Θέση μειώθηκε κατά €1.675.042.

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

	<b>ΟΜΙΛΟΣ</b>	
	31/12/2004	1/1/2004
<b>Σύνολο καθαρής θέσης όπως είχε απεικονισθεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	<b>219.106.114</b>	<b>207.458.291</b>
Ολοακέρης απόσβεση των ασώματων ακινητοποιήσεων βάσει Δ.Λ.Π.	(4.977.880)	(7.466.957)
Διαγραφή χρεωστικών διαφορών ενοποίησης μέσω των Ιδίων Κεφαλαίων	(28.502.699)	(28.502.699)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων βάσει Δ.Λ.Π.	(11.236.619)	(11.197.478)
Προσαρμογή λογαριασμού πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης	(38.160)	(38.160)
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης για τις συνδεδεμένες βάσει Δ.Λ.Π. (μέθοδος καθαρής θέσης αντί του ιστορικού κόστους)	(10.903.016)	(4.897.836)
Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 (για τις θυγατρικές που δεν συμμετείχαν στην ενοποίηση)	(610.624)	(253.487)
Εφαρμογή του ΔΛΠ 31 (για την ενοποίηση των Κ/Ξ)	-	-
Προσαρμογή του λογαριασμού συσσωρευμένων αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής	(721.228)	-
Αντιλογισμός αναπροσαρμογών υπεραξίας παγίων στοκείων βασισμένων στο φορολογικό νόμο	(440.434)	-
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων βάσει ΔΛΠ	4.605.740	4.629.766
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων βάσει ΔΛΠ	(1.675.042)	(1.832.077)
Μεταβολή στην πολιτική αναγνώρισης κρατικών επικυρηγήσεων (μεταφορά από την καθαρή θέση στα έσοδα επομένων χρήσεων)	(339.378)	(444.607)
Μεταβολή στην πολιτική αναγνώρισης διανομής μερισμάτων, αμοιβών ΔΣ και διανομής κερδών στο προσωπικό στον χρόνο εγκρισής τους	16.640.000	26.124.000
<b>Σύνολο καθαρής θέσης κατά τα Δ.Λ.Π.</b>	<b>180.906.773</b>	<b>183.578.756</b>

#### 4.5 Δ.Λ.Π. 16

##### 4.5.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς

απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται. Επίσης, φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις.

Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως.

Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζει ο Ν. 2065/1992, ο οποίος προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002*)

#### **4.5.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 16 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους.

Κατά το ΔΛΠ 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα ΕΛΠ, ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το ΔΛΠ 16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε. Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004).

Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το ΔΛΠ 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920).

Σχετικά με τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα ΕΛΠ, ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα ΕΛΠ η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα ΕΛΠ, όμως, ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλωσή τους.

Τέλος, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα ΕΛΠ, από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 16
<p>Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920 ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το Π.Δ.100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές επιτρέπονται μόνο για κτίρια, οικόπεδα και γήπεδα (2065/92). Οι τράπεζες όταν αποκτούν πάγια από πλειστηριασμούς παγίων τα καταχωρούν στο κόστος πλειστηριάσματος με την υποχρέωση να τα πουλήσουν εντός τριών ετών. Αν δεν πουληθούν αυτά τα πάγια δεν αποσβένονται.</p>	<p>Η αρχική καταχώρηση των παγίων γίνεται στο κόστος κτήσης του. Τα διοικητικά έξοδα δεν αποτελούν μέρος του κόστους. Η πραγματοποίηση επιπλέον δαπανών για ένα πάγιο, έχει σαν συνέπεια την αύξηση της λογιστικής του αξίας, μόνο αν αυξάνει τα μελλοντικά έσοδα.</p> <p><b>Αποτίμηση:</b> Υπόδειγμα Κόστους ή Υπόδειγμα Αναπροσαρμογής. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή ενός Παγίου πρέπει να αναπροσαρμόζεται όλη η κατηγορία των παγίων που ανήκει. Το ποσό αναπροσαρμογής πιστώνεται σε ένα λογαριασμό καθαρής θέσης.</p> <p><b>Απόσβεση:</b> το πάγιο αποσβένεται σύμφωνα με τη διάρκεια ωφέλιμης ζωής του</p>

Η τεχνική εταιρία ΑΘΗΝΑ Α.Τ.Ε. κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ και κατ' επέκταση του ΔΛΠ 16, αποτίμησε τις ενσώματες ακινητοποιήσεις της στην εύλογη αξία τους. Η επίδραση αυτής της αποτίμησης την 1/1/2004 και την 1/1/2005 ήταν η αύξηση της Καθαρής Θέσης της εταιρίας κατά €17.736,00 και €20.295,00 αντίστοιχα, σε σχέση με τα ποσά της Καθαρής Θέσης που είχαν απεικονισθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται ο πίνακας προσαρμογών της καθαρής θέσης κατά την έναρξη της περιόδου 1.1.2005 και 1.1.2004 αντίστοιχα, μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ



ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1.1.2005 ΚΑΙ 1.1.2004  
ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ, ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)



**Ανάλυση προσαρμογών πρώτης εφαρμογής ΔΠΧΠ**

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		Ο ΟΜΙΛΟΣ	
		1-Ιαν-2004	31-Δεκ-2004
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων, όπως είχαν προγενέστερα απεικονισθεί σύμφωνα με το ΕΓΛΣ	Σημ.	80.463	78.654
<i>Προσαρμογές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης</i>			
Επίδραση από την μη αναγνώριση των εξόδων εγκατάστασης ως ασώματες ακινητοποιήσεις	ii	(7.171)	(7.405)
Προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων από τη διενέργεια προβλέψεων επισφαλειών	viii	(4.279)	(5.643)
<b>Σύνολο προσαρμογών Λόγω Λογιστικών Λαθών από την εφαρμογή ΕΓΛΣ</b>		<b>(11.450)</b>	<b>(13.048)</b>
Αναταξινόμηση Επιχορηγήσεων από τα ίδια κεφάλαια στις μακρ/σμες υποχρεώσεις (έσοδα επόμενων χρήσεων)		0	0
Επίδραση από την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων	i	20.295	17.736
Επίδραση από την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα	i	2.137	2.116
Επίδραση από τα κατασκευαστικά συμβόλαια	iii	(13.481)	(6.590)
Επίδραση από απαιτήσεις από κοινοπραξίες	iv	0	0
Μετάθεση αναγνώρισης πληρωτέων μερισμάτων στο χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	v	892	205
Προσαρμογή της αξίας των επενδύσεων σε θυγατρικές	vi	(150)	(150)
Προσαρμογή της αξίας των επενδύσεων σε συγγενείς	vi	(20)	(20)
Αποτίμηση Χρημ/μικών Στοιχείων Διαθεσίμων προς πώληση στην εύλογη αξία τους	vii	10.798	12.293
Επίδραση από την αποτίμηση των απαιτήσεων σε παρούσες αξίες	viii	(1.243)	(633)
Δεδουλευμένοι τόκοι απαιτήσεων	viii	711	2.319
Αναγνώριση δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξοδότησης	ix	(478)	(650)
Αναγνώριση Χρηματοδοτικών Μισθώσεων ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και υποχρεώσεις	x	895	1.228
Μεταφορά κέρδους από Leaseback σε Έσοδα Επομένων Χρήσεων	x	(578)	(295)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	xi	(3.278)	(3.899)
Αντιλογισμός αναπροσαρμογής Ν.2065	i	0	(1.570)
Μεταφορά Ιδίων Μετοχών αφαιρετικά των Ιδίων Κεφαλαίων	xii	(239)	0
Επίδραση από την ενοποίηση συγγενών επιχειρήσεων με την μέθοδο της καθαρής θέσης	xiii	(50)	206
Αντιλογισμός εισπραχθέντων μερισμάτων θυγατρικών	vi	0	(353)
Αναγνώριση πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών αποτίμησης στα αποτελέσματα	xiv	507	65
Αναγνώριση αναλογούντα τρέχοντα φόρου εισοδήματος ενδιάμεσης περιόδου	xv	0	0
<b>Σύνολο προσαρμογών Λόγω εφαρμογής IFRS</b>		<b>16.718</b>	<b>22.009</b>
<b>Σύνολο προσαρμογών</b>		<b>5.268</b>	<b>8.961</b>
Επενδεδυμένα κεφάλαια, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα		85.731	87.615

Τα οικόπεδα, τα κτίρια καθώς και το μεγαλύτερο μέρος των μεταφορικών μέσων και συγκεκριμένα τα πλωτά μεταφορικά μέσα αποτιμήθηκαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ (1/1/2004) στο τεκμαιρόμενο κόστος (deemed cost), σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 1. Ως «τεκμαιρόμενο» κόστος θεωρήθηκε η εύλογη αξία του παγίου εξοπλισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, η οποία προσδιορίστηκε μετά από μελέτη ανεξάρτητου οίκου εκτιμητών.

Τα υπόλοιπα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού (μηχανήματα, λοιπά μεταφορικά μέσα, έπιπλα γραφείων και ηλεκτρονικοί υπολογιστές) αποτιμήθηκαν στο αρχικό

κόστος κτήσης τους μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις των παγίων αυτών επαναπροσδιορίστηκαν με βάση την πραγματική ωφέλιμη ζωή των παγίων. Αναλυτικά, από την αποτίμηση των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ προέκυψαν τα εξής:

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ
<i>Ενώματα πάγια που αποτιμήθηκαν στην εύλογη αξία (τεκμαιρόμενο κόστος)</i>		
Εύλογη αξία ως τεκμαιρόμενη αξία κτήσης για τα ΔΠΧΠ	32.030	30.696
Λογιστική αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές	15.566	14.288
<b>Σύνολα προσαρμογής στη λογιστική αξία</b>	<b>16.464</b>	<b>16.408</b>
<i>Ενώματα πάγια που αποτιμήθηκαν στο αρχικό κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις</i>		
Λογιστική αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (αποσβέσεις βάση ωφέλιμης ζωής)	13.425	13.407
Λογιστική αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές (αποσβέσεις ΠΔ 100/98)	9.594	9.582
<b>Σύνολα προσαρμογής στη λογιστική αξία</b>	<b>3.831</b>	<b>3.825</b>
<b>Σύνολο Προσαρμογών στην αξία των/ενσώματων παγίων στοιχείων κατά την ημερομηνία μετάβασης</b>	<b>20.295</b>	<b>20.233</b>

Αναλυτικά ανά κατηγορία παγίου κατά την ημερομηνία μετάβασης προέκυψαν οι ακόλουθες προσαρμογές :

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΟΜΙΛΟΣ			ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	ΥΠΕΡΑΞΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ	ΥΠΕΡΑΞΙΑ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ
ΟΙΚΟΠΕΔΑ	200	0	200	343	0	343
ΚΤΙΡΙΑ	2.118	-573	1.544	1.913	-573	1.340
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	33	3.792	3.825	33	3.792	3.825
ΠΛΩΤΑ	9.400	5.326	14.726	9.400	5.326	14.726
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>11.750</b>	<b>8.545</b>	<b>20.295</b>	<b>11.688</b>	<b>8.545</b>	<b>20.233</b>

## 4.6 Δ.Λ.Π. 17

### 4.6.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως 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 με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Στην περίπτωση της πώλησης και επαναμίσθωσης η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

#### **4.6.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 17 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 17
<p>Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης κατατάσσονται στις λειτουργικές μισθώσεις. Στο τέλος της μίσθωσης τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται στον μισθωτή σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική αξία. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό σαν αποσβέσιμο στοιχείο. Η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε κάθε χρήση.</p>	<p>Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αποτελούν απαίτηση της επιχείρησης. Το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μείον την υπολειμματική αξία των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται σαν απαιτήσεις κατά πελατών. Τα έσοδα αναγνωρίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της Μίσθωσης και χαρακτηρίζονται σαν έσοδα από τόκους. Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές</p>

Ο Όμιλος ΤΕΡΝΑ αναγνώρισε στον Ισολογισμό τα πάγια που αποκτήθηκαν με συμβάσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων, αφού με βάση τα ΕΛΠ οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονταν ως λειτουργικές. Η αναγνώριση αυτή είχε θετική επίδραση στην Καθαρή Θέση και στα Αποτελέσματα Χρήσης του Ομίλου. Συγκεκριμένα, στις 31/12/2004 η Καθαρή Θέση εμφανίζεται αυξημένη κατά € 246.000 και τα Αποτελέσματα Χρήσεως κατά € 2.195.000, σε σχέση με τα ποσά της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως που εμφανίζονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗ

	ΟΜΙΛΟΣ ΤΕΡΝΑ	
	31.12.2004	1.1.2004
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	189.455	156.234
Αναγνώριση πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού σύμφωνα με το ΔΠΛ 19	201	(1.290)
Αποτίμηση σε εύλογες αξίες επενδυτικών ακινήτων & πάγιων στοιχείων	12.004	10.884
Διαγραφή ασώματων ακινητοποιήσεων	(7.727)	(10.510)
Αναγνώριση μακροχρόνιων συμβάσεων κατασκευαστικών έργων σύμφωνα με το ΔΛΠ11	(7.257)	(2.357)
Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων	3.705	5.245
Αναγνώριση χρηματοδοτικών μισθώσεων	246	(1.949)
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	(12.270)	(12.972)
Μεταφορά επιχορηγήσεων σε έσοδα επομένων χρήσεων	(12.822)	(12.165)
Αναλογική ενοποίηση Κ/Ξ & λοιπών εταιρειών	851	(1.030)
Λοιπές	(192)	-
Αναγνώριση μερίσματος 2003 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	10.112	7.814
Αύξηση αποσβέσεων μετά από αναθεώρηση (Σημ. 3.κγ)	(582)	
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<b>175.724</b>	<b>137.904</b>

Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις που μεταφέρουν στον Όμιλο ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που σχετίζονται με το μισθωμένο πάγιο, κεφαλαιοποιούνται κατά την έναρξη της μίσθωσης στην εύλογη αξία του μισθωμένου παγίου ή, αν αυτή είναι χαμηλότερη, στη παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων. Οι πληρωμές για χρηματοδοτικές μισθώσεις επιμερίζονται μεταξύ των χρηματοοικονομικών εξόδων και της μείωσης της χρηματοδοτικής υποχρέωσης, ώστε να επιτευχθεί ένα σταθερό επιτόκιο στο εναπομείναν υπόλοιπο της υποχρέωσης. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα χρεώνονται απευθείας στα αποτελέσματα. Τα κεφαλαιοποιηθέντα μισθωμένα πάγια αποσβένονται με την ευθεία μέθοδο στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Μισθώσεις όπου ο εκμισθωτής διατηρεί όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας του παγίου καταχωρούνται ως λειτουργικά μισθώματα. Οι πληρωμές των λειτουργικών μισθωμάτων αναγνωρίζονται ως ένα έξοδο στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων σε σταθερή βάση κατά την διάρκεια της μίσθωσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (31.12.2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ

	<b>ΟΜΙΛΟΣ</b>
	<b>ΤΕΡΝΑ</b>
	<b>31.12.2004</b>
Αποτελέσματα περιόδου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	56.345
Αναγνώριση πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού σύμφωνα με το ΔΠΛ 19	1.491
Αποτίμηση σε εύλογες αξίες επενδυτικών ακινήτων & πάγιων στοιχείων	327
Διαγραφή ασώματων ακινητοποιήσεων	2.784
Αναγνώριση μακροχρόνιων συμβάσεων κατασκευαστικών έργων σύμφωνα με το ΔΛΠ11	(4.901)
Ενσωμάτωση Εταιρειών που δεν ενοποιούνται στα ΕΛΠ	5.947
Αναγνώριση χρηματοδοτικών μισθώσεων	2.195
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	659
Λοιπές	(756)
<b>Αποτελέσματα περιόδου σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ</b>	<b>64.091</b>

#### 4.7 Δ.Λ.Π. 18

##### 4.7.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα έσοδα προέρχονται, κυρίως, από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

- Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων
- Πωλήσεις υπηρεσιών
- Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης

Επίσης, σύμφωνα με τα ΕΛΠ ως Έσοδο ορίζεται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Ακόμη, βάσει της ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία για πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

##### 4.7.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 18 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 για να καταχωρηθεί το έσοδο από πώληση αγαθών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέραμε προηγουμένως, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική

Νομοθεσία το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη.

Σχετικά με τα έσοδα από τόκους, κατά το ΔΛΠ 18 οι τόκοι καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Και κατά τα ΕΛΠ τα έσοδα από τόκους καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, αλλά δεν υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Όσον αφορά, τέλος, τα μερίσματα, το ΔΛΠ 18 ορίζει ότι όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης των μετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά μειώνουν το κόστος αγοράς των μετοχών. Ενώ, κατά τον Ν. 2190/1920 σε κάθε περίπτωση τα μερίσματα συνιστούν έσοδα, έστω και αν προέρχονται από κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από τη διανέμουσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από τον μέτοχο. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 18
<p>Έσοδα από: 1) πωλήσεις εμπορευμάτων 2) πωλήσεις υπηρεσιών 3) επιχορηγήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις παγίων στοιχείων 4) επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης.</p> <p>Έσοδο: είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Η ελληνική λογιστική πρακτική συνιστά την εγγραφή των πράξεων ανταλλαγής σε βιβλία.</p>	<p>Έσοδα από: 1) πωλήσεις αγαθών 2) παροχή υπηρεσιών 3) τόκους, μερίσματα και δικαιώματα τρίτων προσώπων.</p> <p>Έσοδο: είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και οδηγεί σε αύξηση της καθαρής θέσης. Δεν θεωρείται έσοδο μια πράξη ανταλλαγής όμοιων και ισόποσων αγαθών. Η αποτίμηση των εσόδων πρέπει να γίνεται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Βάσει του ΔΛΠ 18 η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μια σειρά από πληροφορίες στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.</p>

Ο Όμιλος της εταιρίας J & P ΑΒΑΞ Α.Ε κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 18 περιλαμβάνει στα έσοδα την εύλογη αξία εκτελεσθέντων έργων, πωλήσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, καθαρά από Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, εκπτώσεις και επιστροφές. Τα

διαιτηρικά έσοδα μέσα στον Όμιλο απαλείφονται πλήρως. Η αναγνώριση των εσόδων γίνεται ως εξής:

- Κατασκευαστικά Συμβόλαια Έργων: Τα έσοδα από την εκτέλεση των κατασκευαστικών συμβολαίων λογίζονται την περίοδο που κατασκευάζεται το έργο, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης του.
- Πωλήσεις αγαθών: Οι πωλήσεις αγαθών αναγνωρίζονται όταν ο Όμιλος παραδίδει τα αγαθά στους πελάτες, τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από αυτούς και η είσπραξη της απαίτησης είναι εύλογα εξασφαλισμένη.
- Παροχή υπηρεσιών: Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών λογίζονται την περίοδο που παρέχονται οι υπηρεσίες, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας σε σχέση με το σύνολο των παρεχόμενων υπηρεσιών.

<b>Κατασκευαστικά συμβόλαια</b>	
	<b>ΟΜΙΛΟΣ</b>
	<u>31.12.2005</u>
Κατασκευαστικά συμβόλαια	<u>84.844.008</u>
Συσσωρευμένο κόστος	1.539.847.305
πλέον: Κέρδος που αναγνωρίστηκε (σωρευτικά)	350.349.854
μείον: Ζημιά που αναγνωρίστηκε (σωρευτικά)	20.145.478
μείον: Τμηματικές τιμολογήσεις	1.785.207.673
	<u>84.844.008</u>
<b>Κύκλος Εργασιών (Έσοδα περιόδου βλ. Σημείωση 1)</b>	
Έξοδα συμβολαίων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο	305.423.684
πλέον: Αναγνωρισμένα κέρδη περιόδου	<u>45.335.356</u>
Έσοδα από κατασκευαστικά συμβόλαια που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο	<u>350.759.040</u>
<b>Σύνολο ληφθέντων προκαταβολών</b>	<u>27.885.948</u>
<b>Κρατήσεις Πελατών για καλή εκτέλεση</b>	
Εισπρακτέες εντός 12 μηνών	8.963.816
Εισπρακτέες άνω των 12 μηνών	<u>9.912.711</u>
	<u>18.876.527</u>



## 1. Κύκλος εργασιών

	Όμιλος		Εταιρία	
	Χρήση 1.1-31.12.2005	Χρήση 1.1-31.12.2004	Χρήση 1.1-31.12.2005	Χρήση 1.1-31.12.2004
Κύκλος εργασιών	350.759.040	457.441.134	152.589.380	209.852.309
Πωλήσεις προϊόντων	2.550.997	1.917.966	59.115	30.293
Πωλήσεις υπηρεσιών	4.170.604	10.315.907	2.851.905	9.010.968
	<b>357.480.641</b>	<b>469.675.007</b>	<b>155.500.399</b>	<b>218.893.571</b>
	<b>Όμιλος</b>		<b>Εταιρία</b>	
<b>Ίδια Έργα</b>				
Τιμολογημένες εργασίες περιόδου	136.733.621		124.077.130	
Κατασκευαστικά Συμβόλαια	29.909.250		28.512.250	
<b>Σύνολο Κύκλου Εργασιών Ιδίων Έργων</b>	<b>166.642.871</b>		<b>152.589.380</b>	
<b>Κοινοπραξίες (μερίδιο συμμετοχής)</b>				
Τιμολογημένες εργασίες περιόδου	129.181.411		113.092.008	
Κατασκευαστικά Συμβόλαια	54.934.758		39.039.220	
<b>Σύνολο Κύκλου Εργασιών Κοινοπραξιών</b>	<b>184.116.169</b>		<b>152.131.228</b>	
Συνολικές τιμολογημένες εργασίες περιόδου	265.915.032		237.169.138	
Συνολικά Κατασκευαστικά Συμβόλαια	84.844.008		67.551.470	
<b>Συνολικός Κύκλος Εργασιών (Ιδίων Έργων &amp; Κοινοπραξιών)</b>	<b>350.759.040</b>		<b>304.720.608</b>	

Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν την κάθε σύμβαση κατασκευής έργων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσεως, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως το κόστος των έργων που έχει μεν εκτελεστεί, αλλά δεν έχει τιμολογηθεί αντίστοιχα στον πελάτη, καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μαζί με το αναλογούν συμβατικό κέρδος ή ζημιά.

Αντίθετα σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το κόστος του έργου αυτού αναγνωριζόταν ως απόθεμα και το σχετικό κέρδος αναγνωριζόταν στην χρήση που τιμολογείτο και όχι στη χρήση που κατασκευαζόταν. Επιπλέον για τα έργα για τα οποία εκτιμήθηκε ότι κατά την ολοκλήρωση τους θα υπάρξει ζημιογόνο αποτέλεσμα, η ζημιά αυτή αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.

Για την αναγνώριση των εσόδων, χρησιμοποιείται η Μέθοδος Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης (Percentage of Completion Method). Το ποσοστό ολοκλήρωσης υπολογίζεται: Κόστος μέχρι σήμερα / Συνολικό Εκτιμώμενο Κόστος Έργου.



## 4.8 Δ.Α.Π. 23

### **4.8.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία 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 το άρθρο 43 §3 του Ν. 2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

### **4.8.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Α.Π. 23 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως με τα ΕΛΠ ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή τη χρήση.

Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα ΕΛΠ αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι

του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική

Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 23
Οι τόκοι χρηματοδότησης παγίων στοιχείων, που βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο σύμφωνα με το άρθρο 43, παρ. 3 του Ν. 2190/1920 θεωρούνται έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοδότηση παγίων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, ανήκουν στον λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Τμηματικά επιβαρύνει τα αποτελέσματα.	Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με αγορά ή κατασκευή παγίων μεταφέρεται στα πάγια. Όταν ο δανεισμός είναι γενικός, τότε το κόστος δανεισμού προσδιορίζεται με βάση ένα επιτόκιο κεφαλαιοποίησης. Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης που λαμβάνει χώρα, με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που χρησιμοποιήσε.

Η Ελληνική Τεχνοδομική Τεχνική Επενδυτική Βιομηχανική (Ε.Τ.Τ.Ε.Β) Α.Ε κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 23 αποφάσισε την κεφαλαιοποίηση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της Καθαρής Θέσης στο τέλος της χρήσης 2004 κατά €964.000 και την αύξηση των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά €741.000. Επίσης, αποφασίστηκε η απεικόνιση των εξόδων των δανείων αφαιρετικά από τα δάνεια που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της Καθαρής Θέσης κατά €509.000, ενώ η εξοδοποίηση μέρους των δαπανών των δανείων κατά τη χρήση 2004 είχε ως επακόλουθο την μείωση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης κατά €611.000.

Παρακάτω παρατίθενται οι επεξηγηματικοί πίνακες των εγγραφών προσαρμογής της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως κατά την 31η Δεκεμβρίου 2004 μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ  
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ



	<b>Ο ΟΜΙΛΟΣ</b>
	<b>2004</b>
Συμψηφισμός εσόδων με αντίστοιχα έξοδα (12)	(7.509)
Συμψηφισμός εξόδων με αντίστοιχα έσοδα (12)	7.509
Εμφάνιση του φόρου εισοδήματος και του αναβαλλόμενου φόρου στα έξοδα της χρήσης (13)	6.296
Εξοδολογία δαπανών δανείων	(611)
Απόσβεση κεφαλαιοποιηθέντων τόκων	(965)
Κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου	741
Προσαρμογή αποσβέσεων (14)	(1.422)
Λοιπές εγγραφές	7.972
	<b>12.011</b>

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ



	<b>Ο ΟΜΙΛΟΣ</b>	
	<b>2004</b>	<b>2003</b>
<b>Πάγιο Ενεργητικό</b>		
Κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου (1)	8.964	7.510
Μεταφορά των δαπανών για τους Ολυμπιακούς Αγώνες (2)	-	(3.915)
Πρόβλεψη για μελλοντική αποκατάσταση ενοικιαζόμενων χώρων (3)	1.646	2.363
Προσαρμογή συμμετοχών	-	358
Προσαρμογή αποσβέσεων αδειών	1.173	1.247
Αντιλογισμός απόσβεσης υπεραξίας και αποτίμηση υπεραξίας (4)	6.316	(3.007)
Εξοδοποίηση κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων & λοιπές εγγραφές (5)	(883)	(6.865)
Αναβαλλόμενοι φόροι (6)	2.511	5.191
	<b>19.727</b>	<b>2.882</b>
<b>Κυκλοφορούν Ενεργητικό</b>		
Συμφηφισμός υπολοίπων πελατών με προμηθευτές (7)	(12.933)	(10.077)
Προκαταβολές για Ολυμπιακούς Αγώνες & λοιπά	3.144	3.093
Συμφηφισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος (8)	(83.621)	(71.859)
	<b>(93.410)</b>	<b>(78.843)</b>
<b>Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>		
Αναλογιστική μελέτη προσωπικού (9)	(693)	(523)
Απεικόνιση των εξόδων δανείων, αφαιρετικά από τα δάνεια	(509)	(1.120)
Αναβαλλόμενοι φόροι	13.657	17.670
Απεικόνιση μακροπρόθεσμης υποχρέωσης σε παρούσα αξία και λοιπές εγγραφές (10)	(639)	(1.559)
	<b>11.816</b>	<b>14.468</b>
<b>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</b>		
Συμφηφισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος και λοιπές εγγραφές φόρων	(83.208)	(69.264)
Αντιλογισμός μερίσματος (11)	(488.740)	(165.594)
Συμφηφισμός υπολοίπων πελατών με προμηθευτές	(12.933)	(10.077)
Λοιπές ανακατατάξεις κονδυλίων	4.060	(83)
	<b>(580.821)</b>	<b>(245.018)</b>
<b>Σύνολο εγγραφών προσαρμογής της Καθαρής Θέσης</b>	<b>495.322</b>	<b>154.589</b>

## 4.9 Δ.Λ.Π. 31

### 4.9.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 31 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η σημαντικότερη διαφορά έγκειται στο ότι τα ΔΛΠ προβλέπουν 3 είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς, ενώ υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς η μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά είναι η ιδιότυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, που αποδεικνύεται βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Στη περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται στο επίπεδο της κοινοπραξίας και όχι των κοινοπρακτούντων μερών. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 31
Δεν υπάρχει σχετική Διάταξη.	Κοινοπραξία είναι μια συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν από κοινού μια οικονομική δραστηριότητα. Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών: 1) οι ελεγχόμενες δραστηριότητες 2) κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία 3) κοινά ελεγχόμενες περιουσιακές μονάδες.

Η εταιρία Μηχανική Α.Ε. ως μέλος κοινοπραξιών αναγνωρίζει την συμμετοχή της στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Σημειώνεται ότι η εταιρία σε κάθε περίπτωση αναγνωρίζει άμεσα στα αποτελέσματά της, οποιαδήποτε υποχρέωση ή δέσμευση βαρύνει τις κοινοπραξίες και για τις οποίες, οι τελευταίες δεν δύναται να ανταποκριθούν, αναγνωρίζοντας άμεσα υποχρεώσεις προς αυτές. Η Εταιρία προβαίνει σε ενοποίηση με την μέθοδο της καθαρής θέσης του συνόλου των κοινοπραξιών κατασκευαστικών έργων στις οποίες συμμετέχει.

Οι διαφορές που προκύπτουν στα Ίδια Κεφάλαια του Ομίλου από την ενοποίηση των κοινοπραξιών αυτών, προκύπτει από τις προσαρμογές που έχουν διενεργηθεί στις σχετικές οικονομικές καταστάσεις αυτών, προκειμένου οι καταστάσεις αυτές να είναι συμβατές με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Από τις κοινοπραξίες αυτές οι περισσότερες είναι ανενεργές. Για

τις ενεργές κοινοπραξίες η διοίκηση εκτιμά πως θα είναι κερδοφόρες και δεν θα προκύψουν ενδεχόμενες υποχρεώσεις πέραν των υποχρεώσεων που έχουν καταχωρηθεί μέσω της αποτίμησης με την μέθοδο της καθαρής θέσης.



**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (31/12/2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.) (ποσά εκφρασμένα σε χιλ €)**

	31/12/2004	
	Ο ΟΜΙΛΟΣ	Η ΕΤΑΙΡΙΑ
Σύνολο Αποτελεσμάτων, όπως είχαν προγενέστερα απεικονιστεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	19.089	10.758
<b>Προσαρμογές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης</b>		
Επίδραση από την αναγνώριση Παγίων Στοχείων ως Επενδύσεων σε Ακίνητα	1.989	-
Επίδραση από την μη αναγνώριση των Εξόδων Εγκατάστασης ως στοιχείου του ενεργητικού	5.094	1.258
Επίδραση από τα κατασκευαστικά συμβόλαια	3.242	3.242
Αναστροφή αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων φορολογικών νόμων	-	-
Επίδραση αποσβέσεων Παγίων Στοχείων	(435)	279
Επίδραση από την ενοποίηση συγγενών επιχειρήσεων με τη μέθοδο της καθαρής θέσης	0	0
Επίδραση από ενοποίηση θυγατρικών επιχειρήσεων	(3.120)	-
Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Στοχείων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	-	-
Επίδραση από την αποτίμηση θυγατρικών και Συγγενών Επιχειρήσεων	-	(3.585)
Επίδραση από την αποτίμηση Αποθεμάτων	(4.375)	-
Αναγνώριση δεδουλευμένων παροχών προσωπικού	402	73
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	(3.949)	(2.224)
Αναγνώριση Χρηματοδοτικών Μισθώσεων	2.187	1.322
Αποτίμηση παράγωγων χρηματοοικονομικών στοιχείων	818	818
Επίδραση από δεικνύον προβλέμων για επισφαλείς απαιτήσεις	(2.230)	(2.150)
Επίδραση από συμμετοχή σε Κοινοπραξίες	(2.573)	(2.182)
Επίδραση Επιχορηγήσεων Παγίων Στοχείων	164	(5)
Ίσες Μετοχές	(1.587)	(2.461)
Μετάθεση αναγνώρισης πληρωτέων μερισμάτων στο χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	0	0
Μετάθεση αναγνώρισης πληρωτέων αμοιβών Δ.Σ. στο χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	30	30
Απαιτούμενα οφειλόμενων κεφαλαίων θυγατρικών επιχειρήσεων και λοιπά	(290)	(290)
Αναγνώριση ενδεχόμενων φόρων	(271)	(236)
<b>Σύνολο προσαρμογών</b>	<b>(4.903)</b>	<b>(6.110)</b>
<b>Αποτελέσματα κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>14.185</b>	<b>4.648</b>

Η ανάλυση επί των συμμετοχών του Ομίλου και της εταιρείας σε κοινοπραξίες είναι η κάτωθι:

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	
	Κοινοπραξίες	
	31/12/2005	31/12/2004
<b>Αρχή περιόδου</b>	11.050	11.098
Προσθήκες	1.657	0
Μειώσεις	0	(49)
<b>Υπόλοιπο λήξεως</b>	<b>12.706</b>	<b>11.050</b>
<b>Αποτίμηση με τη μέθοδο της καθαρής θέσης</b>		
Υπεραξία / (υποαξία) κ/ξ με θετική καθαρή θέση	1.719	(2.329)
	0	0
Υπεραξία / (υποαξία) κ/ξ με αρνητική καθαρή θέση	(20.128)	(20.408)
	0	0
<b>Καθαρή θέση κ/ξ που αναλογεί στην εταιρεία</b>	<b>(5.702)</b>	<b>(11.688)</b>
<b>Συμμετοχές σε κοινοπραξίες</b>		
<b>Κ/ξ με θετική καθαρή θέση</b>		
<b>Αρχή περιόδου</b>	<b>8.721</b>	<b>2.709</b>
Προσθήκες	1.657	3
Μειώσεις	0	(44)
<b>Αναλογία κέρδους-ζημιάς σε συγγενή επιχείρηση</b>	<b>4.048</b>	<b>6.053</b>
<b>Υπόλοιπο λήξεως</b>	<b>14.425</b>	<b>8.721</b>
<b>Κ/ξ με αρνητική καθαρή θέση</b>		
<b>Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις</b>		
<b>Αρχή περιόδου</b>	<b>(20.408)</b>	<b>(18.442)</b>
Προσθήκες	0	0
Μειώσεις	0	0
<b>Αναλογία κέρδους-ζημιάς σε συγγενή επιχείρηση</b>	<b>281</b>	<b>(1.966)</b>
<b>Υπόλοιπο λήξεως</b>	<b>(20.128)</b>	<b>(20.408)</b>
	0	
Συνολική επίδραση στο αποτέλεσμα		
<b>Αναλογία κέρδους/ (ζημιάς) σε συγγενή επιχείρηση</b>	<b>4.329</b>	<b>4.087</b>

#### 4.10 Δ.Α.Π. 32

##### 4.10.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Α.Π. 32 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Οι μόνες διαφορές που σημειώνονται σε αυτό το πρότυπο με βάση αυτά που ισχύουν μέχρι σήμερα, είναι στο θέμα συμψηφισμού των στοιχείων, όπου με βάση το πρότυπο επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού και όταν υπάρχει πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση, ενώ με τα ήδη ισχύοντα δεν επιτρέπεται επίσημα λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων.

Η άλλη διαφορά τους είναι ότι με βάση το πρότυπο, όσων χρηματοοικονομικών προϊόντων, ο τρόπος ρευστοποίησης τους εξαρτάται από την αβέβαιη έκβαση μελλοντικών γεγονότων, ταξινομούνται σαν υποχρέωση προς εξόφληση ανεξάρτητα από τον νομικό τους



τύπο, ενώ αν υπάρχει πολύ μακρινή και ελάχιστη πιθανότητα ρευστοποίησης με μετρητά, τότε ταξινομούνται ως εν τίτλοι υποχρέωση. Αντίθετα με όλα αυτά, στις βασικές λογιστικές αρχές δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη και συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 32
Δεν υπάρχει συγκεκριμένη Διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.	Τα χρηματοοικονομικά προϊόντα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι το νομικό τους τύπο. Διακρίνονται σε: 1) υποχρέωση προς εξόφληση σε μετρητά 2) έντιπλες υποχρεώσεις.

Η τεχνική εταιρεία ΑΚΤΩΡ Α.Τ.Ε λόγω της υιοθέτησης των ΔΛΠ 32 προσαρμοσε την Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 και τα Αποτελέσματα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, σε σχέση με εκείνα που παρουσιάστηκαν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

## 11 Χρηματοοικονομικά προϊόντα διαθέσιμα προς πώληση

Όλα τα ποσά είναι σε χιλιάδες Ευρώ.

	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
	31-Δεκ-05	31-Δεκ-04	31-Δεκ-05	31-Δεκ-04
<b>Στην αρχή της περιόδου</b>	<b>40.367</b>	<b>43.833</b>	<b>2.100</b>	<b>-</b>
Εισφορά σε μητρική / από εταιρεία Ομίλου	(31.068)	-	633	-
Προσθήκες νέες (Πωλήσεις)	1.731 (8.013)	- (1.694)	1.258 (15)	2.100 -
Μεταφορά από / σε θυγατρικές, Συγγενείς, Κοινοπραξίες	43	(241)	(2.100)	-
Προσαρμογή σε εύλογη αξία περιόδου: αύξηση / (μείωση)	75	(1.532)	75	-
<b>Στο τέλος της περιόδου</b>	<b>3.135</b>	<b>40.367</b>	<b>1.951</b>	<b>2.100</b>
Μη κυκλοφορούν ενεργητικό	3.135	40.367	1.951	2.100
Κυκλοφορούν ενεργητικό	-	-	-	-
	<b>3.135</b>	<b>40.367</b>	<b>1.951</b>	<b>2.100</b>

## 4.11 Δ.Λ.Π. 33

### 4.11.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 33 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 33 θέτει τις αρχές προσδιορισμού και παρουσίασης του κονδυλίου « κέρδη ανά μετοχή», ώστε να παρέχεται ορθή, πλήρης και συγκρίσιμη



πληροφόρηση στους χρήστες. Παράλληλα, καθορίζει ποια στοιχεία σχετικά με τα κέρδη ανά μετοχή θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του ΔΛΠ 33 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 33
Δεν υπάρχει συγκεκριμένη Διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.	Εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις με μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τα Βασικά και Μειωμένα Κέρδη ανά Μετοχή. Τα παραπάνω στοιχεία θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται, ως παράδειγμα, τα Κέρδη ανά μετοχή της κατασκευαστικής εταιρείας ΑΤΤΙ-ΚΑΤ Α.Τ.Ε., όπως γνωστοποιούνται για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2004 σύμφωνα με το ΔΛΠ 33. Συγκεκριμένα, τα κέρδη της Χρήσεως 2005 για την εταιρεία ήταν €1.780.608,05 και διαιρεμένα με τον Σταθμισμένο Μ.Ο. των Μετοχών αποφέρουν €0,0218 ανά μετοχή.

<b>Ο ΟΜΙΛΟΣ</b>	
<u>31-12-2005</u>	
Καθαρά κέρδη περιόδου	<u>1.780.608,0</u>
	<u>5</u>
<b>Κατανέμονται σε :</b>	
Μετόχους Εταιρίας	<u>1.782.292,6</u>
	<u>5</u>
Δικαιώματα μειοψηφίας	<u>-1.684,60</u>
Σταθμισμένος μέσος αριθμός μετοχών	<u>81.644.555</u>
Βασικά κέρδη ανά μετοχή	<u>0,0218</u>

Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται με διαίρεση του κέρδους, με τον σταθμισμένο μέσο αριθμό μετοχών στη διάρκεια της χρήσεως

## 4.12 Δ.Λ.Π. 36

### **4.12.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 36 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης απομείωσης της αξίας τους. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών, καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία αυτή αναγνωρίστηκε. Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε.

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός πως το πνεύμα τόσο της Ελληνικής Νομοθεσίας όσο και των ΔΛΠ είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002*)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 36
<p>Το Ελληνικό Δίκαιο αναγνωρίζει διατάξεις για το ζήτημα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας για την εκτίμηση ύπαρξης υποτίμησης της αξία τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης που αναγνωρίστηκε.</p> <p>Οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης προηγούμενων χρήσεων έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, η επιχείρηση τα καταχωρεί στα έσοδα της χρήσης που προέκυψε.</p>	<p>Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να έχει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία, τότε η επιχείρηση θα αναγνωρίσει τη σχετική ζημία.</p> <p>Ανακτήσιμη αξία ορίζεται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ αξίας πώλησης και της αξίας χρήσης τους.</p>

Η πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ 36 από τον Όμιλο της εταιρίας Ανώνυμης Τεχνικής Εταιρείας Έργων οδηγεί σε απομείωση της αξίας των απαιτήσεών του, εξαιτίας του γεγονότος ότι το ανακτήσιμο ποσό υπολείπεται της λογιστικής τους αξίας. Λόγω της απομείωσης των απαιτήσεων η Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 εμφανίζεται μειωμένη κατά € 538.879,05 και τα Αποτελέσματα της ίδιας Χρήσεως μειωμένα κατά € 19.895,75, σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως που εμφανιζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Περιγραφή Λογαριασμών ( Ποσά σε Ευρώ)	31.12.2004	31.12.2003
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων όπως είχαν απεικονισθεί	9.642.961,37	8.890.019,77
<b>Προσαρμογές με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>		
Μεταβολή ωφέλιμης ζωής ενσωμάτων ακινητοποιήσεων	60.126,92	4.805,61
Διαγραφή Ασωμάτων Ακινητοποιήσεων	(1.575.717,69)	(727.712,12)
Μεταφορά συναλλαγματικών διαφορών στα ίδια κεφάλαια	10,05	7.381,54
Απομειώσεις απαιτήσεων	(538.879,05)	(518.983,30)
Απόμείωση θυγατρικής εξωτερικού	-	-
Διαφορά κοστολόγησης προϊόντων	(3.909,34)	-
Χρηματοδοτική μίσθωση	4.822,82	4.164,92
Συμφηφισμός φόρων με αποθεματικά	(1.029,21)	(1.029,21)
Μεταφορά κρατικών επιχορηγήσεων εκτός ιδίων κεφαλαίων	(189.347,15)	(49.404,86)
Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	(78.167,00)	(68.406,00)
Αναβαλλόμενοι φόροι	745.647,89	509.044,84
<b>Αναμορφωμένη Καθαρή Θέση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π</b>	<b>8.066.519,61</b>	<b>8.049.881,19</b>

#### 4.13 Δ.Λ.Π. 38

##### **4.13.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.), κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια. (*Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002*)

##### **4.13.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. 38 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ- ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

- Αναγνωριστικότητα του στοιχείου.
- Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.
- Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα ΕΛΠ δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάται ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης.

Στο ΔΛΠ 38 γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ Έρευνας και Ανάπτυξης και ορίζεται ότι οι δαπάνες που αφορούν την έρευνα βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, ενώ το κόστος ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 38, να εγγράφεται ως κόστος κτήσης του άυλου στοιχείου.

Στα ΕΛΠ δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κόστος των ερευνών ανάπτυξης κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησως εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων. Ενώ, το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησως, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται όπως ορίζει και το ΔΛΠ 38. Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, γίνεται σύμφωνα με τα ΕΛΠ πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αποτιμώνται είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία τους.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου. Επίσης, ενώ η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 οι δαπάνες που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα άυλο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις καταχώρησης στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Τα ΕΛΠ αντιθέτως χαρακτηρίζουν αυτές τις δαπάνες ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών. (Σακέλλης, 2005)

ΕΓΛΣ	ΔΛΠ 38
Τα ακίνητα που αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση. Σε ότι αφορά τις τράπεζες, τα ακίνητα που έρχονται στην κατοχή τους από πλειστηριασμούς θα πρέπει να καταχωρούνται ξεχωριστά στον Ισολογισμό. Αποσβένονται με την ιδιοχρησία και την μίσθωση. Τα ακίνητα αυτά μέσα σε κάποιο διάστημα εκποιούνται.	Τα άυλα πάγια εξοδοποιούνται στην χρήση δημιουργίας τους. Η απόσβεση των παγίων γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου. Στα ΔΠΧΠ η υπεραξία εμφανίζεται ξεχωριστά, σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3.

Η εταιρεία ΑΚΤΩΡ Α.Τ.Ε. κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 38 προσάρμοσε τους λογαριασμούς των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζοντας πλέον στον Ισολογισμό μόνο τα άυλα στοιχεία που πληρούσαν τις προϋποθέσεις που θέτει το ΔΛΠ 38. Επομένως, χρειάστηκε να γίνει διαγραφή των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, καθώς και άλλων ασώματων ακινητοποιήσεων που δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 38. Η κίνηση αυτή είχε ως αποτέλεσμα την εμφάνιση της Καθαρής Θέσης μειωμένης στην αρχή της χρήσης 2005 κατά € 6.439,00 και των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά € 88,00 σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης που εμφανίζονταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

**5. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (1/1/2005 ΚΑΙ 1/1/2004 ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ)  
ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)**

	01/01/2005	01/01/2004
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειωφιλίας (1/1/2005 και 1/1/2004 αντίστοιχα), σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	302.283	294.295
Επίδραση απαιτήσεων από κατασκευαστικά συμβόλαια (ποσό καθαρό από αναβαλλόμενη φορολογία)	22.838	21.139
Καθαρή επίδραση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, λόγω διαγραφής επισφαλειών βάσει ΕΛΠ	1.798	1.159
Επίδραση πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης (ποσό καθαρό από αναβαλλόμενη φορολογία)	-871	-2.114
Διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων (ποσό καθαρό από αναβαλλόμενη φορολογία)	-484	-581
Διαγραφή παύσιμων ακινητοποιήσεων μη αναγνωριζόμενων από τα ΔΛΠ (ποσό καθαρό από αναβαλλόμενη φορολογία)	-6.439	-9.894
Επίδραση αναγνώρισης χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ (ποσό καθαρό από αναβαλλόμενη φορολογία)	-167	-158
Μεταφορά των κρατικών επιχορηγήσεων στα έσοδαεπόμενων χρήσεων	-	-
Μετόθεση αναγνώρισης πληρωτέων μερισμάτων στην χρήση έγκρισής τους από την Γενική Συνέλευση	40.548	45.051
Διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ αποσβέσεων (ποσό καθαρό από αναβαλλόμενη φορολογία)	88	-
Αύξηση / (Μείωση) της καθαρής θέσης των συνδεδεμένων εταιριών	-	-
Καθαρή ΔΛΠ θέση, μη πραγματοποιήσιμες ενσπαιούμενων θυγατρικών βάσει των ΕΛΠ	-	-
Λοιπά	-36	-36
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειωφιλίας (1/1/2005 και 1/1/2004 αντίστοιχα), σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	<u>359.756</u>	<u>348.861</u>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ-ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ**

#### **5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στα πλαίσια αυτής της εργασίας αναδείχθηκε η πολυπλοκότητα και οι μεταβολές σε λογιστικό και φορολογικό επίπεδο του κλάδου των τεχνικών εταιρειών. Η παρούσα προσπάθεια είχε σκοπό, αφενός την παρουσίαση των μεταβολών που φέρνει η πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, στο κλάδο των κατασκευών. Στα πλαίσια της λογιστικής μεταβολής εξεταστήκαν τα πρότυπα που κυρίως αφορούν τον κατασκευαστικό κλάδο: τα Δ.Λ.Π. 1, 7, 11, 12, 17, 18, 23, 31, 32, 33, 36, 38. Τα πρότυπα αυτά παρουσιάστηκαν τόσο θεωρητικά όσο και στην εφαρμογή τους. Για την εξέταση της εφαρμογής τους επιλέχθηκαν στοιχεία, από τα δημοσιευμένα στοιχεία του κλάδου της χρήσης 2005, ώστε να προσδιορισθεί ποσοτικά η μετάβαση από το καθεστώς των ελληνικών σε αυτό των διεθνών προτύπων. Στην εφαρμογή δόθηκε βάρος και στον τρόπο παρουσίασης και λογιστικής πληροφόρησης που έδωσαν προς το επενδυτικό κοινό οι εισηγμένες τεχνικές εταιρείες. Από την ποιότητα των πληροφοριών αυτών κρίνεται σε σημαντικό βαθμό, η επιτυχία των προτύπων που στοχεύουν στη διαφάνεια των οικονομικών επιλογών και την πραγματική αξία των οικονομικών μεγεθών. Από την εργασία αυτή προκύπτει, ότι η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα οδήγησε σε κάποιο βαθμό στον αντικειμενικότερο προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών, την ορθότερη απεικόνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις και γενικότερα την πληρέστερη πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

Όλες αυτές οι εξελίξεις που εξετάζονται και οι δυνατότητες που αναδεικνύονται δείχνουν ένα ιδιαίτερος απαιτητικό, πολυπαραγοντικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο διεθνοποιημένο επιχειρηματικό περιβάλλον. Οι τεχνικές επιχειρήσεις καλούνται να διερευνήσουν όλες τις πτυχές του περιβάλλοντος αυτού, τόσο τις απαιτήσεις του όσο και τις δυνατότητές του. Από το πόσο γρήγορα και αποδοτικά το κατορθώσουν θα κριθεί η βιωσιμότητα και μεγέθυνσή τους στο μέλλον.



## 5.2 ΑΝΑΛΥΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Ελληνικές επιχειρήσεις εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των Ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού.

Τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδοτικά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρίες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Η ουσιαστική συμβολή τους είναι η ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τις εποπτικές αρχές, τους θεσμικούς επενδυτές.

Ο όγκος των πληροφοριών δεν έχει τόσο σημασία όσο το γεγονός ότι οι πληροφορίες είναι σημαντικές όταν είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών, διευκολύνοντάς τους στην διαμόρφωση, στην επιβεβαίωση ή στη διόρθωση προβλέψεων αναφορικά με την έκβαση προηγθέντων, τρεχόντων ή μελλοντικών συμβάντων και συμβάλλει στην λήψη αποφάσεων των χρηστών.

Αυξάνεται ο βαθμός χρησιμότητας της λογιστικής πληροφόρησης παρέχοντας έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες για την παρακολούθηση της πορείας της εταιρίας με σκοπό τη διασφάλιση της απόδοσης των κεφαλαίων του επενδυτικού κοινού.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία τους με την προϋπόθεση ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης στους επενδυτές και μπορεί επιπλέον να βελτιώσει τους όρους ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και να διευκολύνει τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οδήγησε σε σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα χρήσης, γιατί δίνουν έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας των οικονομικών μονάδων από οικονομικής άποψης ακολουθώντας αυστηρά τις αρχές της λογιστικής που δεν σχετίζονται με τις φορολογικές διατάξεις. Επιπροσθέτως, βελτιώνεται η ποιότητα της πληροφόρησης των Λογιστικών Καταστάσεων από την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και από την σωστή παρουσίαση των παράγωγων μέσων. Λόγω της έλλειψης πληροφόρησης που παρείχαν τα Ελληνικά πρότυπα κάθε επιχείρηση:

- εξέθετε στους Ισολογισμούς μια ορισμένη δραστηριότητα με διαφορετικό τρόπο ,

- τα πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες συχνά αναφέρονταν στο Ενεργητικό και Παθητικό αντίστοιχα και όχι ως έσοδα και δαπάνες, και
- δεν αποκαλύπτονταν σε τιμές fair value αλλά στο ιστορικό κόστος. Ως αποτέλεσμα, ο εξωτερικός αναλυτής δεν δύναται να προσδιορίσει τον βαθμό κινδύνου.

Μια από τις σημαντικότερες αρχές που εισάγονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο. Αυτό σημαίνει ότι εμφανίζεται η οικονομική ουσία των γεγονότων και των συναλλαγών και όχι απλώς και μόνο της νομικής υπόστασης αυτών.

Παραδείγματος χάριν, η παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις και ειδικότερα η αναγνώριση και αποτίμηση των στοιχείων θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την οικονομική ουσία των συναφθέντων συμφωνητικών και όχι απλά την οικονομική τους υπόσταση.

Σημαντική επίδραση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί και το γεγονός ότι είναι απαλλαγμένα από φορολογικές πρακτικές δίνοντας έμφαση στη πληρέστερη και αξιόπιστη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ούτως ώστε να λαμβάνουν πιο έγκυρες και αξιόπιστες αποφάσεις.

Μέχρι τώρα η εθνική φορολογική νομοθεσία επηρέαζε σημαντικά τις λογιστικές μετρήσεις δημιουργώντας κίνητρο αποκάλυψης μικρότερου ύψους κερδών σε σχέση με τα υλοποιηθέντα, γεγονός που υποβαθμίζει την αξία των ισολογισμών ως βοηθητικό μέσο λήψης επενδυτικών αποφάσεων.

Κύριο μέλημα της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί η διασφάλιση του δηλούμενου εισοδήματος ώστε να μην είναι μικρότερο από το πραγματικό, ενώ αντίθετα οι επενδυτές πρωτίστως ενδιαφέρονται να διασφαλιστεί η μη απεικόνιση πλασματικών κερδών στις οικονομικές καταστάσεις.

Με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιχειρείται η ουδετερότητα και όχι ο συντηρητισμός αφού εφαρμόζεται η αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης. Συνεπώς, οι μελλοντικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στις παρούσες αξίες τους και με το πέρασ του χρόνου, με το επιτόκιο προεξόφλησης, εμφανίζεται η ταμειακή υποχρέωση (ονομαστική αξία) στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Με αυτό τον τρόπο διακόπτονται πλέον

- Ευνοϊκές κρατικές παρεμβάσεις με αποφάσεις όπως η σταδιακή απόσβεση ζημιών από αρνητικές διαφορές αποτίμησης χρεογράφων σε επόμενες χρήσεις.
- Τα κέρδη ή οι ζημίες από επενδύσεις σε χρεόγραφα και οι συναλλαγματικές διαφορές θα εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Επιπροσθέτως , αντιμετωπίζεται η αυθαίρετη κεφαλαιοποίηση εξόδων. Με βάση την Ελληνική νομοθεσία συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών καταχωρούνταν στον Ισολογισμό και αποσβένονταν σταδιακά, ενώ αντίθετα με τα πρότυπα καθορίζονται συγκεκριμένα κριτήρια καταχώρησής τους στον Ισολογισμό. Στοιχεία που δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων εξασφαλίζεται με την εκπόνηση αναλογιστικών μελετών για την εκτίμηση υποχρεώσεων που αναφέρονται σε παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης.

Η Ελληνική νομοθεσία ορίζει ως νομικά επαρκή και αποδεκτό τον σχηματισμό πρόβλεψης που ισούται με το 40% της συνολικής υποχρέωσης όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Ν.2190/1920 για αποζημιώσεις λόγω απόλυσης ή συνταξιοδότησης.

Επιπλέον ,η Ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί από μεγάλες επιχειρήσεις (π.χ τράπεζες) οι οποίες διατηρούν δικούς τους φορείς (ταμεία) διαχείρισης των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών να αναγνωρίζουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις υποχρεώσεις για τις καθορισμένες παροχές που έχουν υποσχεθεί στους εργαζομένους.

Επομένως ,μια άμεση συνέπεια της εφαρμογής είναι η αναγνώριση πρόσθετων υποχρεώσεων για τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την απασχόληση. Ακόμα, εξασφαλίζεται η ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και καθίσταται εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα αποτελέσουν το διαβατήριο για την πρόσβαση υγιών και οικονομικά εύρωστων Ελληνικών επιχειρήσεων στις Ευρωπαϊκές Κεφαλαιαγορές και να διασφαλίσουν υψηλά rating από τους αρμόδιους ελεγκτικούς οίκους.

### **5.3 ΔΥΣΧΕΡΕΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

1) Το κόστος εκμάθησης και κατανάλωσης των διατάξεων διεθνών λογιστικών προτύπων αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως και τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων, είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους.

2) Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφόρων διεθνών λογιστικών προτύπων με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών

επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων ,και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων, θα επιβαρύνει σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων.

**3)** Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων, τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

**4)** Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων, μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους.

**5)** Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις, είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστεί το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών.

**6)** Επιπλέον ,ζητήματα μπορεί να προκύψουν από τη σκόπιμη ή απρόκλητη καθυστέρηση εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων ή από τη μερική εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε συνδυασμό με τους απώτερους σκοπούς και τα ίδια οφέλη των επιχειρήσεων. Το ερώτημα που προβάλλει είναι το κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των διεθνών λογιστικών προτύπων, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας. Έρευνα δείχνει, ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει τελείως ή έχουν υποτιμήσει τί είναι οι λογιστικές τους καταστάσεις κατά την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Επομένως ,ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με την άνετη λογιστική των διεθνών λογιστικών προτύπων.

**7)** Τέλος ,η πολυπλοκότητα και οι ενδεχόμενες ασυνέπειες που μπορεί να υπάρχουν ανάμεσα στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και τις αντίστοιχες λογιστικές αρχές ή οι αντιφάσεις και

συγκρούσεις μεταξύ αυτών, θα αποτελούσε σημαντική πηγή προβλημάτων εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων και αστάθεια στην κεφαλαιαγορά. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα και ασάφεια ως προς τις θεωρίες, τις υποθέσεις και τον περιορισμό του νέου λογιστικού συστήματος.

#### **5.4 ΟΦΕΛΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

1) Η σύγκριση του κόστους εκμάθησης και εκπαίδευσης του προσωπικού όσον αφορά τις διατάξεις των διεθνών λογιστικών προτύπων, σε σχέση με το όφελος που προκύπτει δείχνει την τελευταία να υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ,ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους ,και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίων από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά.

2) Η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα και το μεσοδιάστημα που θα παρεμβληθεί ως την πλήρη προσαρμογή και υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων ,μπορεί να αποτελέσει πρόσφορο έδαφος για εκπαίδευση ,διαχείριση των λογιστικών μεγεθών και εξομάλυνση των εισροών και εκροών από την πλευρά των επιχειρήσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η επιχειρηματική εικόνα στην αγορά.

3) Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων μπορεί να οδηγήσει σε δημιουργική αναπροσαρμογή των λογιστικών μεθόδων και της επιχειρηματικής στρατηγικής των επιχειρήσεων, προκειμένου οι σχετικές επιπτώσεις στα χρηματοοικονομικά και λογιστικά μεγέθη να είναι μικρότερες δυνατές.

4) Η αναβάθμιση των λογιστικών συστημάτων και των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου των επιχειρήσεων, αποτελεί σημαντική εργασία που θα επιφέρει πολλά οφέλη στις επιχειρήσεις, ωστόσο θα πρέπει να γίνει προσεκτικά για να μην υπάρξουν προβλήματα, λόγω έλλειψης προηγούμενης ή καμιάς εμπειρίας και αντίστοιχης τεχνογνωσίας και μεθοδολογίας.

#### **5.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

### **5.5.1 ΘΕΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΕΣ, ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ-ΣΟΒΑΡΕΣ ΔΟΜΙΚΕΣ**

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων).

Οι εποπτικές αρχές φαίνεται να υστερούν σημαντικά σε αξιοπιστία, ενώ απαιτείται σοβαρή βελτίωση σε στελέχωση, ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας και διαφάνεια στη λειτουργία τους. Ειδικότερα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), λειτουργώντας ως ΝΠΔΔ και με ηγεσία διοριζόμενη από την εκάστοτε κυβέρνηση, δεν φαίνεται να έχει αποφύγει τη γνωστή παθογένεια της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, τη στιγμή μάλιστα που ο διορισμός του προέδρου της έχει εγκριθεί από τη Βουλή κατά την προβλεπόμενη διαδικασία. Δύο από τα τρία μέλη της ανώτερης ηγεσίας της ΕΛΤΕ είναι αντίστοιχα υψηλόβαθμο εκτελεστικό στέλεχος μεγάλης εισηγμένης εταιρείας και διοικητής ελεγχόμενου οργανισμού. Δηλαδή, και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις τίθεται εμφανώς πρόβλημα ανεξαρτησίας των εποπτικών αρχών καθώς υπάρχει ταύτιση κριτή και κρινομένου (σύγκρουση συμφερόντων). Την ίδια στιγμή οι προηγμένες χώρες προσπαθούν να βελτιώσουν τη λειτουργικότητα, την αποτελεσματικότητα, την ανεξαρτησία και τη λογοδοσία των δημόσιων εποπτικών αρχών. Συνεπώς ,το πολιτικό σύστημα διακυβέρνησης της χώρας δεν είναι δυνατόν να συνεχίσει να αδρανεί για τόσο σοβαρά ,για τη λειτουργία της αγοράς, θέματα.

Σύμφωνα με την έρευνα, τα ΔΛΠ υπερέχουν σαφώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε μια σειρά από κριτήρια, ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Περαιτέρω ,το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Ιδιαίτερα τονίζεται η γενικευμένη απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απάλειψης των αδικαιολόγητων διαφορών με τα ΔΛΠ. Η παράλληλη λειτουργία

δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Στην αισιόδοξη πλευρά, η έρευνα εντοπίζει θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων καθώς τα ΔΛΠ θεωρείται ότι παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων και αναδεικνύουν κινδύνους και άλλα σημαντικά θέματα, διευκολύνουν τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνουν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος. Συνεπώς, είναι καιρός να ενεργοποιηθεί η από ετών ψηφισθείσα σχετική διάταξη της νομοθεσίας, καθώς ως σήμερα δεν έχει πραγματοποιηθεί ποτέ δημόσιος ποιοτικός έλεγχος στην Ελλάδα.

Βέβαια, ένα άρτιο και ολοκληρωμένο σύστημα εποπτείας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε όλες τις προηγμένες χώρες συμπληρώνεται από τη λειτουργία ενός πειθαρχικού συμβουλίου.

### **5.5.2 ΘΕΜΑ Η ΕΠΟΠΤΕΙΑ**

Με βάση τα παραπάνω πρέπει να διασφαλιστούν -στον τύπο και στην ουσία- σαφή όρια ευθύνης και αρμοδιότητας μεταξύ των διαφόρων προσώπων και οργάνων των εποπτικών αρχών (λογιστικά πρότυπα, ελεγκτικά πρότυπα, ποιοτικός έλεγχος ελεγκτών, πειθαρχική διαδικασία κτλ.). Δηλαδή, οι εποπτικές αρχές πρέπει πρώτες να τηρούν τις αρχές και τις δικλίδες στην εφαρμογή των οποίων απαιτούν από τους εποπτευομένους. Έχει διαμορφωθεί μεταξύ των ερωτωμένων μια σχετικά αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών- ρυθμιστικών αρχών. Οι αρμόδιες αρχές φαίνεται ότι δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν εγκαίρως για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Απαιτείται ενδυνάμωση της αξιοπιστίας, της στελέχωσης, της ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας των αρμόδιων εποπτικών - ρυθμιστικών αρχών, καθώς και της διαφάνειας στη λειτουργία τους.

Είναι αξιοσημείωτη η πλειοψηφική θέση ελεγκτών και λογιστών για την ανάγκη λειτουργικού, αποτελεσματικού και ανεξάρτητου συστήματος εποπτείας της εφαρμογής των ΔΛΠ, με δεδομένο το εύρος χρήσης επαγγελματικής κρίσης και εύλογων αξιών. Η θέση αυτή πιθανόν να είναι αποτέλεσμα ενός υποβόσκοντος αθέμιτου ανταγωνισμού σε όλη την αλυσίδα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που οδηγεί σε υποβάθμιση της ποιότητας των δημοσιευμένων λογιστικών πληροφοριών και των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών. Σε

γενικές γραμμές, η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει θετικές επιπτώσεις στα επαγγέλματα του ελεγκτή και του λογιστή, αν και σε επαγγελματίες με μακρόχρονη εμπειρία στα ΕΛΠ οι επιπτώσεις είναι αρνητικές. Η λόγω εφαρμογής των ΔΛΠ αλλαγή ελεγκτικής εταιρείας (το σύνθημα), ή μόνο ελεγκτή, περιορίζεται σε χαμηλό σχετικά ποσοστό.

### **5.5.3 ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ**

Υπάρχει έντονα αρνητική εικόνα μεταξύ ελεγκτών και λογιστών για την πληρότητα, την απλότητα και την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ρυθμίσεων για τα ΔΛΠ αλλά και τα υπάρχοντα περιθώρια αμφισβητήσεων από τα φορολογικά όργανα. Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, κυρίως σε ό,τι αφορά την παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επί μέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών. Η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει θετικές συνέπειες στη θέση των επιχειρήσεων στην ελληνική και στη διεθνή αγορά σε ό,τι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης και στη διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους. Οι υπόχρεες εταιρείες πρέπει να επικεντρωθούν:

- Στην εσωτερική οργάνωση των επιχειρήσεων, ιδίως σε ό,τι έχει να κάνει με την εισαγωγή συστημάτων μεσομακροπρόθεσμου προγραμματισμού και τη θεσμοθέτηση τυπικών διαδικασιών λήψης αποφάσεων.
- Στη θέση της επιχείρησης στην ελληνική και κυρίως στη διεθνή αγορά (χρηματοδότηση, στρατηγικές συμμαχίες, κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επιχειρήσεων κτλ.).

### **5.5.4 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ**

Τα ΔΛΠ αυτά καθαυτά αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά κατανόηση, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Φαίνεται μάλιστα ότι τα ΔΛΠ υπερέρχουν εμφανώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) στα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά αλλά και σε άλλα κριτήρια (προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης κτλ.). Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικά, δεδομένου του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ, της δυσκολίας του εγχειρήματος και του μικρού χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει από την πρώτη χρήση εφαρμογής.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από μια σειρά προβλημάτων, που συνοψίζονται ως εξής:



- Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ σε ό,τι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού- νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης αναγνωρίζεται από τους ερωτώμενους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.
- Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

### **5.5.5 ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ**

Από την ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας προκύπτουν ορισμένα σημαντικά συμπεράσματα για τη διαμόρφωση πολιτικής και τη λήψη κατάλληλων μέτρων. Μερικά από τα ζητήματα είναι άμεσης προτεραιότητας, ενώ πολλά έχουν πτυχές που άπτονται ευρύτερων πολιτικών:

- Εμπλεκόμενα υπουργεία και εποπτικοί- ρυθμιστικοί φορείς.
- Λεπτομερής επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των ΔΛΠ, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ρυθμίσεων, για τον εντοπισμό και τη διόρθωση υπαρχόντων προβλημάτων ή δυσλειτουργιών.
- Προώθηση κουλτούρας και δημιουργία μηχανισμών για την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων που αναφέρονται κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ (π.χ., στενή συνεργασία ΕΛΤΕ, υπουργείου Ανάπτυξης και φορολογικών αρχών). Λήψη μέτρων για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920) και τη μείωση των διαφορών που υπάρχουν με τα ΔΛΠ. Αυτό θα επιτρέψει τον περιορισμό του κόστους για την οικονομία (π.χ., εκπαίδευση, λογιστικά/μηχανογραφικά συστήματα, κινητικότητα στην αγορά εργασίας) από τη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και την αντιμετώπιση ζητημάτων αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν ΔΛΠ και ΕΛΠ. Οι συνθήκες για την αναθεώρηση των ΕΛΠ έχουν ωριμάσει πλέον και η αλλαγή αυτή φαίνεται ότι αποτελεί αίτημα της αγοράς. Σημειώνεται ότι ολοκληρωμένο σχέδιο για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ έχει καταρτιστεί και υποβληθεί αρμοδίως από το 2006 προς το υπουργείο Ανάπτυξης, στο

πλαίσιο της προσαρμογής της ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας στις ρυθμίσεις της οδηγίας 51/2003/ΕΕ.

- Άμεση έναρξη προεργασίας και σχεδιασμού για την ομαλή εισαγωγή πλήρους εφαρμογής των ΔΛΠ, με δεδομένο ότι αναμένεται να γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή τους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα επόμενα χρόνια.
- Λήψη κατάλληλων μέτρων για την ενδυνάμωση των αρμόδιων εποπτικών-ρυθμιστικών αρχών σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία, τη στελέχωση, την ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας, καθώς και τη διαφάνεια στη λειτουργία τους, ώστε να βελτιωθεί η δημόσια εικόνα τους και να εμπεδωθεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των υποκειμένων στη δικαιοδοσία τους.

*(Η έρευνα σχεδιάστηκε από τον αν. καθηγητή Λογιστικής Κ. Καραμάνη και τον καθηγητή Στρατηγικής Β. Παπαδάκη του Τμήματος ΟΔΕ του ΟΠΑ. Σκοπός ήταν η συγκέντρωση των απόψεων 340 ορκωτών ελεγκτών και οικονομικών διευθυντών εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑΑ αναφορικά με τις επιπτώσεις και τα προβλήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ και δημοσιεύτηκε στις 06/01/2009 <http://www.tovima.gr> )*

## **5.6 ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Στόχος αυτής της εργασίας ήταν η διερεύνηση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 9 ελληνικών τεχνικών – κατασκευαστικών εταιριών, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Στην αρχή, έγινε μία ιστορική αναδρομή των γεγονότων από την ίδρυση της IASC, την έκδοση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ έως την υιοθέτηση αυτών το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν έρευνες σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν, ενώ στη συνέχεια παρουσιάστηκαν τα ΔΛΠ και οι κυριότερες διαφορές μεταξύ αυτών και των ΕΛΠ (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία), δίνοντας έμφαση στις διαφορές που επηρεάζουν περισσότερο την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Βλάχος Χ., Λουκάς Λ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Global Training-Best Seller, 4η Έκδοση, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2007
- Γεωργίου Αθ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα 2006
- Καβαλάκης Γ. «Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», Εκδόσεις Δεδεμάδη, Αθήνα 2006,
- Καββαδίας Λ., "Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications s.a., Αθήνα 2003
- Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα Εφαρμογές Δ.Π.Χ.Π. στην πράξη , Εκδόσεις Καραγιάννη, Θεσσαλονίκη 2007
- Περιοδικό Λογιστικής έκδοση 4/08/05 τεύχος 603
- Πρωτοψάλτης Ν.– Παναγιώτης Βρουστούρης, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Εκδόσεις Σταμούλη 2002.
- Σακέλλης Ι. Ε., "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία", Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002
- Φίλος Ι. , «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Περιοδικό Λογιστής, Απρίλιος 2001.

## **ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- International Accounting Standards Board «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ( Δ. Π. Χ. Π.)», - Νομική Βιβλιοθήκη, έκδοση 2006
- Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση», Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α
- Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση», Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Β΄
- Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση», Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Γ
- Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναλυτική παρουσίαση», Αθήνα 2004

#### **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

- <http://www.rizospastis.gr/> «Χιονοστιβάδα» από το σκάνδαλο της «Enron», της Δανάης Παπαβασιλείου 20-01-2002
- <http://www.xak.com/> «Σκάνδαλο WorldCom : Άγνωστη η πραγματική αξία της εταιρείας», Ναυτεμπορική 04-07-2002
- <http://www.seodi.gr/> «Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών (ΣΕΟΔΙ)»
- <http://www.tovima.gr/> «Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Θετικές συνέπειες για ελεγκτές, λογιστές και επιχειρήσεις-Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών εντόπισε η έρευνα», Κ. Καραμάνη, Β. Παπαδάκη ΤΟ ΒΗΜΑ. 04/01/2009
- <http://www.capital.gr> «Φορολόγηση τεχνικών εταιριών»