



ΦΟΙΤΗΤΕΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ
ΦΡΑΓΓΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Η ΕΦΑΡΜΟΦΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ : ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΠΑΤΡΑ 2012

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το έναυσμα για την δημιουργία της υλοποίησης και την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήταν η επίτευξη της δημιουργίας ενιαίων λογιστικών προτύπων. Ένα τέτοιο επιχείρημα στις Διεθνής κοινότητες δεν θα μας άφηνε αδιάφορους και τολμήσαμε να παρουσιάσουμε τα ενεργεία ΔΛΠ όπως αυτά εφαρμόζονται σήμερα καθώς και να εστιάσουμε στις κύριες διαφορές με ισχύοντα ελληνικά πρότυπα.

Η πτυχιακή μας εργασία έχει ως κεντρικό σημείο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που άρχισαν υποχρεωτικά να εφαρμόζονται από όλα τα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τόσο το κοινό Ευρωπαϊκό νόμισμα όσο και η χρήση των Διεθνών Προτύπων οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα. Αρχικά οι επιχειρήσεις να περιορίσουν την παρουσίαση των αποτελεσμάτων του ισολογισμού προς ίδιον όφελος και έπειτα να υπάρχει συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Σημαντικό είναι από ποια σκοπιά παρατηρούμε την αλλαγή στα λογιστικά πρότυπα. Τα συμφέροντα και οι υποχρεώσεις διαφοροποιούνται αν προσπαθήσουμε να συγκρίνουμε έναν οικονομολόγο, έναν λογιστή και έναν οικονομικό διευθυντή. Προκύπτουν λοιπόν τα ακόλουθα:

- Ο οικονομολόγος αντιλαμβάνεται ως θετικό στοιχείο τον υπολογισμό των λογιστικών κονδυλίων με την χρήση της παρούσας αξίας, αναλογιστικών μελετών από ειδικούς τεχνοκράτες. Αυτό φέρνει τα λογιστικά πιο κοντά στα οικονομικά ,άρα και πιο κοντά στην ουσιαστική και όχι στην διαχειριστική πραγματικότητα.
- Ο λογιστής ωφελείται από την εφαρμογή των προτύπων καθώς οριστικοποιούνται τα λογιστικά ως επιστήμη και όχι ως πρακτική.
- Ο οικονομικός διευθυντής επιβαρύνεται οικονομικά. Για την ορθή εφαρμογή των προτύπων πρέπει να πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις όπως, η εκπαίδευση του προσωπικού του λογιστηρίου, να αλλάξουν οι διαδικασίες και τα πληροφοριακά συστήματα καθώς επίσης να δημοσιεύονται διπλοί ισολογισμοί βάση των προτύπων και βάση της τρέχουσας νομοθεσίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα ΔΛΠ αποσκοπούν στην περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, εξασφαλίζοντας συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας επιχείρησης αλλά και με άλλων επιχειρήσεων. Αφετηρία για την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η ψήφιση του νόμου Ν.2992/2002 (ΦΕΚ Α 54/20.03.2002). Σύμφωνα με αυτό όλες οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ και προαιρετικά οι υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες που επιλέγουν τακτικούς κατά τον νόμο Ορκωτούς Ελεγκτές, συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Με την ρύθμιση αυτή έγινε προσπάθεια εκ μέρους της Ελλάδας να εναρμονισθεί πλήρως με τα ΔΛΠ και να εξασφαλιστεί έτσι η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη όσων συμβουλευόμαστε τις οικονομικές καταστάσεις.

Μπορούμε με αυτόν τον τρόπο να διακρίνουμε την αναγκαιότητα για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα εφόσον αποτελούν σημείο αναφοράς για την αποτελεσματική λειτουργία μιας επιχείρησης και ταυτόχρονα μπορούν να καθιερώσουν και διαφοροποιήσουν μια επιχείρηση ανταγωνιστική μέσα στις διεθνείς αγορές.

Διαπιστώνουμε ότι η υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων συνιστά μια απαραίτητη “διαρθρωτική” αλλαγή, που θα ωφελήσει πολλαπλώς τις εισηγμένες επιχειρήσεις, το χρηματιστήριο και γενικότερα την ελληνική οικονομία. Ωστόσο πρέπει να αναφέρουμε την δυσκολία για την απόλυτη κατανόηση και εφαρμογή των προτύπων καθώς επίσης και τις σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία. Το γεγονός αυτό καθιστά δύσκολη την καθιέρωση των ΔΛΠ στην χώρα μας και καθιστά αναγκαία την ύπαρξη κατάλληλων υποδομών, εξειδικευμένου προσωπικού ώστε να γίνει ομαλή η προσαρμογή και πλήρως αποτελεσματική και αξιόπιστη.

Αποτελεί μια ιδιαίτερος πολυσύνθετη διαδικασία, η οποία σε κάθε περίπτωση απαιτεί ανάλογη προετοιμασία.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής αποτελεί η περιγραφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ), καθώς και η σύγκρισή τους με τα αντίστοιχα ελληνικά. Η διάρθρωση της πτυχιακής είναι ως εξής:

Το **κεφάλαιο 1** περιλαμβάνει την ιστορική αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τους λόγους που οδήγησαν να εφαρμοστούν στην χώρα μας κάνοντας και μια μικρή αναφορά στο στην ελληνική νομοθεσία.

Το **κεφάλαιο 2** περιλαμβάνει την θεωρητική προσέγγιση και παρουσίαση των ΔΛΠ που είναι σε ισχύ και αναλύεται συνοπτικά το περιεχόμενο κάθε προτύπου.

Στο **κεφάλαιο 3** γίνεται η σύγκριση με τα ελληνικά πρότυπα και τονίζονται οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ ελληνικής και διεθνής νομοθεσίας.

Στο **κεφάλαιο 4** γίνεται αναφορά στην μετάβαση από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα Διεθνή με την χρήση ενός παραδείγματος, όπου βλέπουμε ποιες ενέργειες ακολουθεί μια επιχείρηση για επιτύχει την μετάβαση αυτή.

Και τέλος στο **κεφάλαιο 5** παρουσιάζονται τα συμπεράσματά μας με τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ στην χώρα μας και σχετικά άρθρα που ενισχύουν την θέση μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	8
1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	8
1.2 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ	10
1.3 ΤΑ ΟΦΕΛΗ ΠΟΥ ΚΑΘΙΣΤΟΥΝ ΑΝΑΓΚΑΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	10
1.4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ.....	11
1.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	11
1.5.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	11
1.5.2 ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	12
1.6 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	13
1.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ	13
1.8 ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΛΠ	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	17
2.1 ΔΛΠ 1 : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	17
2.2 ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	17
2.3 ΔΛΠ 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (ΚΤΡ).....	19
2.4 ΔΛΠ 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ , ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.....	20
2.5 ΔΛΠ 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	21
2.6 ΔΛΠ 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ	22
2.7 ΔΛΠ 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	24
2.8 ΔΛΠ 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	25
2.9 ΔΛΠ 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	27
2.10 ΔΛΠ 18 ΈΣΟΔΑ	28
2.11 ΔΛΠ 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.....	31
2.12 ΔΛΠ 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....	32
2.13 ΔΛΠ 21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	34
2.14 ΔΛΠ 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....	35
2.15 ΔΛΠ 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	36
2.16 ΔΛΠ 26 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ	37
2.17 ΔΛΠ 27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	38
2.18 ΔΛΠ 28 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	39
2.19 ΔΛΠ 29 Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ.....	40
2.20 ΔΛΠ 31 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	41
2.21 ΔΛΠ 32 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	42
2.22 ΔΛΠ 33 ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.....	42
2.23 ΔΛΠ 34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	44
2.24 ΔΛΠ 36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	45
2.25 ΔΛΠ 37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ,ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	46
2.26 ΔΛΠ 38 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	47

2.27	ΔΛΠ 39 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ	48
2.28	ΔΛΠ 40 ΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	49
2.29	ΔΠΧΠ 1 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ	50
2.30	ΔΠΧΠ 2 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ	50
2.31	ΔΠΧΠ 3 ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	51
2.32	ΔΠΧΠ 4 ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ	52
2.33	ΔΠΧΠ 5 ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	53
2.34	ΔΠΧΠ 6 ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ	53
2.35	ΔΠΧΠ 7 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	53
2.36	ΔΠΧΠ 8 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο		55
3.1	ΔΛΠ 1 - ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	55
3.2	ΔΛΠ 2 - ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	56
3.3	ΔΛΠ 7 - ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	57
3.4	ΔΛΠ 8 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	58
3.5	ΔΛΠ 10 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	58
3.6	ΔΛΠ 11 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	58
3.7	ΔΛΠ 12 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	59
3.8	ΔΛΠ 14 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	59
3.9	ΔΛΠ 15 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	60
3.10	ΔΛΠ 16 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	60
3.11	ΔΛΠ 17 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	62
3.12	ΔΛΠ 18 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	62
3.13	ΔΛΠ 19 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	63
3.14	ΔΛΠ 20 - ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	63
3.15	ΔΛΠ 21 - ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	64
3.16	ΔΛΠ 22 - ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	65
3.17	ΔΛΠ 23 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	65
3.18	ΔΛΠ 24 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	65
3.19	ΔΛΠ 27 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	66
3.20	ΔΛΠ 28 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	66
3.21	ΔΛΠ 30 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	67
3.22	ΔΛΠ 31 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	67
3.23	ΔΛΠ 32 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	67
3.24	ΔΛΠ 34 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	68
3.25	ΔΛΠ 36 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	68
3.26	ΔΛΠ 37 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	69
3.27	ΔΛΠ 38 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	69
3.28	ΔΛΠ 39 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	70
3.29	ΔΛΠ 40 – ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο		72
4 ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΛΠ		72
4.1	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΩΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2005	72
4.1.1	<i>Εισαγωγική αναφορά στην τεχνική της μετατροπής σε ΔΛΠ</i>	72
4.1.2	<i>Λογιστικές εγγραφές μετατροπής Α' χρήσης (2005)</i>	75
4.1.3	<i>Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ</i>	77
4.2	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (2006)	79
4.2.1	<i>Λογιστικές εγγραφές μετατροπής Β' χρήσης (2006)</i>	81
4.2.2	<i>Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ</i>	88

4.2.3 Συμπεράσματα	90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	91
5.1 ΑΡΘΡΟ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	91
5.2 ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	92
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	95

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

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, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

«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 του στο Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των, υποχρεώσεων στην «εύλογη» αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες μ' αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε Διεθνές επίπεδο ».

Τον Μάρτιο του 2001, συστήθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Foundation (ITASCA) 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 την Δόμηση της IASC στο μέλλον»

Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους (Trustees) και το IASB, όπως και το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standards Interpretations Committee). Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών δημιουργήθηκε το 1996 για να:

1. εκδίδει ερμηνείες και διευκρινίσεις πάνω σε θέματα, που καλύπτονται από υφιστάμενα Δ.Λ.Π. που ενδεχομένως υπάρχει ασάφεια
2. εκδίδει προσωρινούς κανονισμούς για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα Δ.Λ.Π. αλλά χρήζουν άμεσης διευθέτησης.

Επίτροποι (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

Η οργανωτική δομή αποτελείται από:

Το ίδρυμα της επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASCF)

Είναι ένας ανεξάρτητος μη κερδοσκοπικός οργανισμός σε έδρα την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Σκοπός του ιδρύματος 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 τήρησή τους.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Αποτελείται από 14 μέλη (12 από τα οποία είναι πλήρους απασχόλησης προέρχονται από Αμερική, Αυστραλία, Καναδά, Αγγλία, Γερμανία, Ελβετία, Ιαπωνία, Γαλλία και Αφρική και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση) και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών 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 την συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Ακόμα και μετά την επιβολή των Δ.Λ.Π. πρέπει να εξακολουθήσει να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις που καλούνται να δημοσιεύσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π.

Επιτροπή Διερμηνείας των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)

Η IFRIC συνεδρίασε για πρώτη φορά τον Φεβρουάριο του 2002. Περιλαμβάνει 12 μέλη με δικαίωμα ψήφου (όλα με μερική απασχόληση) που προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση, και συνεδριάζει περίπου 9 φορές το χρόνο υπό Προέδρου που δεν έχει δικαίωμα ψήφου.

Ο πρωταρχικός ρόλος της IFRIC είναι να εξετάσει, επί επίκαιρης βάσης εντός του γενικού πλαισίου των Διεθνών Προτύπων Οικονομικών Εκθέσεων και της Οργάνωσης του IASB, λογιστικά ζητήματα τα οποία είναι πιθανόν να έχουν αποκλίνουσα ή μη αποδεκτή αντιμετώπιση λόγω της απουσίας έγκυρης καθοδήγησης, με στόχο να φτάσει σε ομοφωνία για την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση.

Κατά την ανάπτυξη Διερμηνειών, η IFRIC συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές διερμηνείας.

Συμβουλευτικό Συμβούλιο (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 A)

Ομάδες εργασίας

Αναλαμβάνουν ξεχωριστά έργα (projects), τα όποια περιλαμβάνονται στην ατζέντα.

1.2 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

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, ευρέως 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.

1.3 ΤΑ ΟΦΕΛΗ ΠΟΥ ΚΑΘΙΣΤΟΥΝ ΑΝΑΓΚΑΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

α) Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β) Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη:

- i. λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις.
- ii. λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγοντας

γ) Οι Οικονομικές Καταστάσεις έγιναν πιο κατανοητές και αξιοποιήσιμες τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο παρέχοντας πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας μ' αυτής των άλλων επιχειρήσεων.

δ) Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.

ε) Τέλος εξασφαλίζουμε αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

1.4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ

- 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 φορείς.
- Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

1.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.5.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα αρχίζει με το Ν. 2992/2002, ο οποίος όριζε την εφαρμογή τους από 1,1,2003. στη συνέχεια με νεότερους νόμους 3148/2003 (άρθρο 21) και 3229 (άρθρο 13), η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ορίστηκε για την 1.1.2005. ο τελευταίος νόμος κάνει παραπομπή στον κανονισμό της Ε.Ε. 1725/2003 με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π. σε εκτέλεση των διατάξεων του Κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002. Είναι γνωστό ότι με τον Κανονισμό 1725/2003 (L. 261/13.10.03) δεν υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π.32 ΚΑΙ 39.

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία» (sdde.gr/ekd/dlp/ΠΡΩΤΟΠΑΠΠΑΣ) πρότειναν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα από το 2005. Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε αυτή την ανακοίνωση και τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση προτύπων ΔΛΠ, δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης. Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία της δεκαετίας του 1970 πρέπει να

ενημερωθεί για να ανταποκριθεί στο αίτημα των σύγχρονων επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρείας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

1.5.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι παρακάτω:

A) Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Αυτές συντάσσουν: τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

B) Επιχειρήσεις μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται. Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν:

- είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή
- εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν (προαιρετικά) να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι εξής:

- 1) οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον: Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.
- 2) η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από

όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

1.6 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Επί πολλά 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 επαγγελματιών 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.

1.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η συμφωνημένη διαδικασία εργασίας έγκειται στο να επιλέγονται ορισμένα θέματα για λεπτομερή μελέτη από τις κατευθυντήριες επιτροπές. Ως αποτέλεσμα αυτής εργασίας καταρτίζεται ένα σχέδιο πάνω σε ένα ειδικό θέμα για εξέταση από το Συμβούλιο. Αν γίνει αποδεκτό τουλάχιστον από τα 2/3 του Συμβουλίου, το σχέδιο διαβιβάζεται στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και

στους λοιπούς ενδιαφερόμενους και δίνεται επαρκής χρόνος για κατανόηση και σχολιασμό κάθε σχεδίου.

Τα σχόλια και οι προτάσεις που περιλαμβάνονται ως αποτέλεσμα του σχεδίου εξετάζονται από το Συμβούλιο (IASB) και το σχέδιο αναθεωρείται, όπου είναι αναγκαίο. Εφόσον αυτό το αναθεωρημένο σχέδιο γίνει αποδεκτό τουλάχιστον από τα $\frac{3}{4}$ του Συμβουλίου, εκδίδεται ως Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και αρχίζει η εφαρμογή του από την ημερομηνία που αναφέρεται στο Πρότυπο.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν κατισχύουν των εθνικών προτύπων. Η επιτυχία της IASCF έγκειται στο να καταφέρει να πείσει όλο και περισσότερα διαφορετικά ενδιαφερόμενα μέρη για την υιοθέτηση τους. Τα μέλη της IASCF πιστεύουν ότι η αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις χώρες τους, μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πάροδο των ετών σημαντικό αποτέλεσμα. Θα βελτιωθεί η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας που έχει ως αποτέλεσμα να αυξηθεί η χρησιμότητα τους.

Σήμερα χρησιμοποιούμε δύο όρους για την αναφορά σε αυτά. Αναφερόμαστε είτε με τον όρο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-ΔΛΠ» είτε με τον όρο «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-ΔΠΧΠ». Αυτό συμβαίνει γιατί μέχρι το Μάρτιο του 2002 ονομαζόταν ΔΛΠ και στη συνέχεια όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται ΔΠΧΠ. Για μεγάλο χρονικό διάστημα, μέχρι δηλαδή την πλήρη αντικατάσταση των ευρισκομένων σε ισχύ ΔΛΠ από νέα ΔΠΧΠ, είμαστε αναγκασμένοι να χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους :

A) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- International Accounting Standards, έως το Μάρτιο του 2002 και

B) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης- International Financial Reporting Standards, μετά το Μάρτιο του 2002.

Πρόσφατα, η αμερικανική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (Securities and Exchange Commission) ανακοίνωσε μια σειρά ενεργειών στις οποίες προτίθεται να προβεί σχετικά με την αποδοχή χρηματοοικονομικών αναφορών με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) όπως δημοσιεύτηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Σήμερα οι κανόνες της επιτροπής απαιτούν από τις ξένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στα αμερικανικά χρηματιστήρια και καταρτίζουν αναφορές με βάση τα ΔΠΧΠ ή όποιες άλλες λογιστικές αρχές εκτός των αμερικανικών, να εναρμονίσουν αυτές τις χρηματοοικονομικές αναφορές με τις αμερικανικές Λογιστικές Αρχές Γενικής Αποδοχής (US GAAP).

Το πρώτο βήμα στην προσέγγιση αποτελεί η δυνατότητα των ξένων επιχειρήσεων μέχρι το 2009 να μπορούν να υποβάλλουν τις χρηματοοικονομικές αναφορές τους με βάση τα ΔΠΧΠ.

Το επόμενο βήμα στο μέλλον θα αφορά την εξάλειψη των διαφορών και την εναρμόνιση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) όπως δημοσιεύτηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών λογιστικών Προτύπων (IASB) με τις αμερικανικές Λογιστικές Αρχές Γενικής Αποδοχής (US GAAP).

Με τον τρόπο αυτό θα οδηγηθούμε σε ένα παγκόσμιο σύστημα προτύπων, που θα διευκολύνει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε όλο τον κόσμο.

1.8 ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΛΠ

ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων	Ισχύει
ΔΛΠ 2	Αποθέματα	Ισχύει
ΔΛΠ 3	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	βλέπε ΔΛΠ 22, 27 ΚΑΙ 28
ΔΛΠ 4	Λογιστική αποσβέσεων	βλέπε τα ΔΛΠ 16, 22 ΚΑΙ 38
ΔΛΠ 5	Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις	βλέπε το ΔΛΠ 1
ΔΛΠ 6	Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών	βλέπε τα ΔΛΠ 15 ΚΑΙ 29
ΔΛΠ 7	Κατάσταση διακίνησης μετρητών	Ισχύει
ΔΛΠ 8	Λογιστικές αρχές, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη	Ισχύει
ΔΛΠ 9	Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης	βλέπε το ΔΛΠ 38
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	Ισχύει
ΔΛΠ 11	Συμβάσεις κατασκευής έργων	Ισχύει
ΔΛΠ 12	Φόροι εισοδήματος	Ισχύει
ΔΛΠ 13	Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	βλέπε το ΔΛΠ 1
ΔΛΠ 14	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση κατά τομέα	Ισχύει
ΔΛΠ 15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών	Ισχύει
ΔΛΠ 16	Ενσώματα πάγια	Ισχύει
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις	Ισχύει
ΔΛΠ 18	Έσοδα	Ισχύει
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζομένους	Ισχύει

ΔΛΠ 20	Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης	Ισχύει
ΔΛΠ 21	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος	Ισχύει
ΔΛΠ 22	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων	
ΔΛΠ 23	Κόστος δανεισμού	Ισχύει
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	Ισχύει
ΔΛΠ 25	Λογιστική των επενδύσεων	βλέπε το ΔΛΠ 39 , ΔΛΠ 40
ΔΛΠ 26	Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης	Ισχύει
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις	Ισχύει
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	Ισχύει
ΔΛΠ 29	Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	Ισχύει
ΔΛΠ 30	Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων	Ισχύει
ΔΛΠ 31	Δικαιώματα σε κοινοπραξίες	Ισχύει
ΔΛΠ 32	Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση	Ισχύει
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά μετοχή	Ισχύει
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση	Ισχύει
ΔΛΠ 35	Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις	Ισχύει
ΔΛΠ 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	Ισχύει
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις	Ισχύει
ΔΛΠ 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία	Ισχύει
ΔΛΠ 39	Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση	Ισχύει
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε ακίνητα	Ισχύει
ΔΛΠ 41	Γεωργία	Ισχύει

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις ορίζονται ως μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας ,χρήσιμη για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρέως κύκλου χρηστών.

Κατά τα ΔΛΠ, μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει

- Κατάσταση οικονομικής θέσης (Ισολογισμό)
- Κατάσταση συνολικών εσόδων (συνένωση κατάστασης αποτελεσμάτων και αναγνωρισμένων εσόδων –εξόδων)
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Σημειώσεις

Οι γενικές αρχές που καθορίζει το ΔΛΠ 1 για τις οικονομικές καταστάσεις

- 1) Ακριβοδίκαιη παρουσίαση
- 2) Συνεχιζόμενη δραστηριότητα
- 3) Εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων
- 4) Συνέπεια στην παρουσίαση από περίοδο σε περίοδο
- 5) Ουσιώδης πληροφόρηση
- 6) Δυνατότητα συμψηφισμού
- 7) Συγκριτική πληροφόρηση

2.2 ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία που

- α) κατέχονται προς πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή
- β) βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή
- γ) έχουν την μορφή υλών ή υλικών που να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Το ΔΛΠ 2 έχει ως σκοπό να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης. Παράλληλα,

παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, (την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης) καθώς και την πιθανή αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Επίσης το ΔΛΠ 2 καθορίζει και τις πληροφορίες που αφορούν τα αποθέματα και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μειωμένη κατά:

- Το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και
- Το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση

Στοιχεία που συνθέτουν το κόστος αποθεμάτων είναι:

- Το κόστος αγοράς (τιμολογιακή αξία μείον εκπτώσεις, έξοδα εισαγωγής, μη επιστρεπτέοι φόροι, κόστος μεταφοράς, λοιπά άμεσα επιρριπτά έξοδα) και
- Το κόστος μετατροπής/μεταποίησης (άμεσα έξοδα, σταθερά και μεταβλητά έξοδα παραγωγής, με συστηματικό επιμερισμό).

Αποτίμηση-Κοστολογικές μέθοδοι :

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας:

Οι κοστολογικές μέθοδοι είναι:

- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- FIFO και
- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.

Πρέπει να χρησιμοποιείται η ίδια κοστολογική μέθοδος για όσα αποθέματα έχουν την ίδια φύση και χρήση.

Λοιπά σημεία :

Όταν πωλούνται τα αποθέματα, το κόστος τους πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδο στην περίοδο στην οποία αναγνωρίζονται τα σχετικά έσοδα.

Ποσά υποτίμησης αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία καταχωρίζονται στα έξοδα της περιόδου που προέκυψε η υποτίμηση.

Εάν σε επόμενη περίοδο αυτής που έγινε υποτίμηση, συντρέχει περίπτωση ανόδου της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να γίνεται αντιλογισμός της υποτίμησης αποθεμάτων, σε όφελος των αποτελεσμάτων της νεότερης περιόδου στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

2.3 ΔΛΠ 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (ΚΤΡ)

Ταμειακά Ισοδύναμα είναι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων, που υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους που κατέχονται από την επιχείρηση όχι για επένδυση αλλά για κάλυψη βραχυχρόνιων ταμειακών αναγκών.

Το ΔΛΠ 7 παρουσιάζει πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα μιας εταιρείας με την μορφή μιας Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία κατηγοριοποιεί τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια μίας περιόδου σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές.

- **Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες.** Είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν τα έσοδα της επιχείρησης, καθώς και 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 και εισπράξεις, 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 εισπράξεως ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνοδεύονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- **Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες.** Είναι όσες συνδέονται με την απόκτηση και την διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού και άλλων επενδύσεων που δεν περιλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις από την αγορά ή την πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένου και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δάνεια τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).
- **Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες.** Είναι αυτές που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στην 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 τα 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 7 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, 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 να επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδύναμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

2.4 ΔΛΠ 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ , ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

Το ΔΛΠ 8 έχει ως σκοπό να καθορίσει τα κριτήρια για την επιλογή και την αλλαγή λογιστικών πολιτικών, μαζί με την λογιστική αντιμετώπιση και γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, των μεταβολών στις εκτιμήσεις και των λαθών. Έτσι λοιπόν ενισχύεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τόσο της ίδιας της επιχείρησης από χρήση σε χρήση, όσο και της επιχείρησης σε σχέση με αυτές των άλλων επιχειρήσεων. Οι παραπάνω πληροφορίες περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εκτιμήσεις

Λογιστικές πολιτικές είναι αρχές, παραδοχές και πρακτικές που υιοθετούνται από μια επιχείρηση, όπως

- Η επιλογή μεθόδου απόσβεσης (σταθερή ή φθίνουσα)
- Η επιλογή μεθόδου αποτίμησης (μέση τιμή ή FIFO)
- Η διενέργεια προβλέψεων.

Μεταβολή

Στις λογιστικές πολιτικές γίνεται μόνο αν απαιτείται από τα Πρότυπα (ή τις διενέργειες τους) ή αν συνέπεια της μεταβολής αυτής είναι η παροχή πιο σχετικής και αξιόπιστης πληροφόρησης.

Λογιστικές Εκτιμήσεις

Λογιστικές εκτιμήσεις είναι οι εκτιμήσεις που είναι απαραίτητες προκειμένου να υπολογιστούν κάποια κονδύλια του ισολογισμού. Οι μεταβολές γίνονται μόνο για την τρέχουσα και τις επόμενες χρήσεις, χωρίς αναδρομικότητα στην εφαρμογή.

Λάθη προηγούμενων χρήσεων

Λάθη προηγούμενων χρήσεων, μπορούν να οφείλονται σε λανθασμένη εφαρμογή λογιστικών πολιτικών κατά το παρελθόν, σε λανθασμένες εκτιμήσεις, σε κλοπές, σε αριθμητικά σφάλματα κλπ. Η διόρθωση των λαθών γίνεται με αναμόρφωση των (συγκριτικών) κονδυλίων της προηγούμενης χρήσης ή ,αν είναι προγενέστερα σφάλματα, με αναμόρφωση της καθαρής θέσης.

Η σημαντικότητα του Προτύπου

Η έννοια της σημαντικότητας κατά την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη διόρθωση λαθών περιλαμβάνεται στους κύριους στόχους του Συμβουλίου.

Σχετικά με την σημαντικότητα ορίζεται ότι:

- Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αν περιέχουν σημαντικά λάθη και
- Τα σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που συγκρίνεται για έκδοση, μετά την ανακάλυψη τους.

2.5 ΔΛΠ 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο καθορισμός των περιπτώσεων στις οποίες μια επιχείρηση πρέπει να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού. Επίσης, καθορίζει τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εκδόθηκαν, καθώς και τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αυτή.

Διορθωτικά γεγονότα είναι αυτά που παρέχουν στην επιχείρηση περισσότερες πληροφορίες για μία κατάσταση η οποία υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (η επίλυση μίας δικαστικής απόφασης, η ολοκλήρωση ενός ελέγχου και επιβολή προστίμων, η πτώχευση ενός πελάτη, η είσπραξη αποζημίωσης λαθών ή κλοπών κλπ).

Μη διορθωτικά γεγονότα είναι αυτά που χωρίς να αφορούν συνθήκες της ημερομηνίας του ισολογισμού, βοηθούν στην διαμόρφωση ολοκληρωμένης άποψης για την πορεία της επιχείρησης (εμπλοκή σε δικαστικές διενέξεις, συγχωνεύσεις κλπ)

Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώσει τις οικονομικές τις καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας τους Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού, επειδή δεν αφορούν τις συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Το ΔΛΠ 10 καθορίζει επίσης, τον λογιστικό χειρισμό καθώς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχει μία επιχείρηση ως προς την διανομή *μερισμάτων*. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως *υποχρέωση* κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα μερίσματα αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται (σύμφωνα με το ΔΛΠ 1) είτε στον Ισολογισμό σαν *διάθεση* μέσα στα στοιχεία της καθαρής θέσης ή στις *Επεξηγηματικές Σημειώσεις* επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ακόμη, το ΔΛΠ 10 ορίζει ότι αν η Διοίκηση μιας εταιρείας προτίθεται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει την λειτουργία της ή δεν έχει άλλη εναλλακτική πραγματική λύση από το να πράξει τα παραπάνω, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς της απαιτείται γνωστοποίηση (ΔΛΠ 1) αν οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης, ή η Διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν την ικανότητα της επιχείρησης να εξακολουθεί τις δραστηριότητες της.

Όσο αφορά τις γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 θα πρέπει να γνωστοποιείται από την επιχείρηση η ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και το ποιος έδωσε αυτήν την έγκριση. Σε περίπτωση που οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων μετά την έκδοσή τους το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

Τέλος, αν μια επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού σχετικά με τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή, θα πρέπει να ενημερώνονται αντίστοιχα οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις πληροφορίες αυτές.

2.6 ΔΛΠ 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Το ΔΛΠ 11 αναφέρεται στην κατανομή εσόδων και κόστους καθώς και ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού (από πλευράς κατασκευαστών). Ο χρονικός ορίζοντας των συμβάσεων έργου υπερβαίνει το ένα έτος.

Το παρόν Πρότυπο καλύπτει περιπτώσεις όπως:

- Κατασκευή μεμονωμένου στοιχείου
- Πλήθος συνδεδεμένων στοιχείων (που κάποια μπορεί να αναμένονται κερδοφόρα και κάποια ζημιογόνα)
- Παροχή υπηρεσιών
- Κατεδάφιση ή αποκατάσταση στοιχείου ενεργητικού

Το Συμβατικό κόστος περιλαμβάνει

- Άμεσο κόστος
- Έμμεσο κόστος (σημαντικότητα ορθολογικού μερισμού του κόστους)
- Ότι άλλο συμφωνείται ρητά
- Κόστος που αναλήφθηκε για τη διασφάλιση της σύμβασης

Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε το συνολικό κόστος να υπολογίζεται από την αρχή, λαμβάνοντας υπόψη το κόστος του μισθωμένου εξοπλισμού (σύμφωνα με το ΔΛΠ 17) και το κόστος δανεισμού.

Τα συμβατικά έσοδα της σύμβασης θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως εξής:

A) Αν υπάρχει αδυναμία αξιόπιστης εκτίμησης αποτελέσματος

Αναγνώριση τέτοιου εσόδου ώστε το κέρδος από το συγκεκριμένο έργο να είναι μηδενικό

B) Αν υπάρχει δυνατότητα αξιόπιστης εκτίμησης αποτελέσματος

Αναμενόμενο κέρδος

- Τα έσοδα (όπως και το κόστος) αναγνωρίζονται ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας.
- Στην τρέχουσα χρήση αναγνωρίζονται, (1) τα συνολικά έσοδα μείον (2) τα έσοδα που είχαν αναγνωριστεί σε προηγούμενες περιόδους.

Αναμενόμενη Ζημία

- Το σύνολο της αναμενόμενης ζημίας αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης που εκτιμήθηκε ως ζημιογόνα.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:

- Το πόσο του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στα έσοδα της χρήσης
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στην χρήση
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη

- Για τις συμβάσεις σε εξέλιξη θα πρέπει να γνωστοποιούνται το συγκεντρωτικό ποσό των δαπανών που έγιναν και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον τις καταχωρηθείσες ζημίες) καθώς και το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και των παρακρατήσεων
- Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για το συμβατικό έργο ως απαίτηση
- Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για το συμβατικό έργο ως υποχρέωση
- Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση ή απαίτηση

2.7 ΔΛΠ 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το ΔΛΠ 12 καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς για φόρους εισοδήματος, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι αναβαλλόμενοι φόροι. Οι τρέχουσες και οι μελλοντικές φορολογικές συνέπειες προκύπτουν από:

- Την μελλοντική ανάκτηση (ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό μίας επιχείρησης.
- Συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης.

Τα θέματα των λοιπών φόρων που σχετίζονται με την δραστηριότητα της εταιρείας (χειρισμός έμμεσων φόρων, παρακρατήσεις εκ μέρους της εταιρείας ή για λογαριασμό της εταιρείας κλπ) δεν αποτελούν αντικείμενο του παρόντος προτύπου. Αλλά καθορίζει τις πληροφορίες σχετικά με τους φόρους εισοδήματος που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Το ΔΛΠ 12 ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Επίσης, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές (temporary) διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήση που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών.

Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντιλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος, που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει η διαφορά. Ωστόσο για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφιστικού φόρου, πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρεία θα είναι κερδοφόρα, όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική διαφορά αυτή, έτσι ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με την φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης, η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο κατόπιν αποφάσεως της διοίκησης της εταιρείας (π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου, αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές

καταστάσεις. Στο ΔΛΠ 12 αναφέρεται ρητά ότι απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων.

Παράλληλα, χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Εάν οι χρονικές διαφορές αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος επί αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Επιπλέον σχετικές με το ΔΛΠ 12 είναι και οι δύο διερμηνείες (SIC), η 21 και 25 .

Η πρώτη αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται. Η δεύτερη αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστικοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

Οι αναβαλλόμενοι φόροι θα πρέπει να παρουσιάζονται ως μακροπρόθεσμα στοιχεία στον Ισολογισμό, παρά το γεγονός ότι ένα τμήμα τους μπορεί να είναι βραχυπρόθεσμο.

2.8 ΔΛΠ 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το ΔΛΠ 16 καθορίζει τις αρχές και τον λογιστικό χειρισμό, σχετικά με την αρχική αναγνώριση και τις μεταγενέστερες μεταβολές των ενσώματων παγίων. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν εφαρμόζεται για ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση. Το παρόν ΔΛΠ σχετίζεται ιδιαίτερα με: α) το ΔΛΠ 17 «Μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση ενσώματα πάγια» και β) το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»

Αναλυτικά :

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ως ενσώματες ακινητοποιήσεις τα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μίας χρήσης. Επίσης, ορίζει ως απόσβεση την συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του, ωστόσο τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο του παγίου, στην περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες, αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσ αυξάνουν την λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 η

μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώρηση γίνεται με δύο μεθόδους: την *Βασική* και την *Εναλλακτική*

- Βασική Μέθοδος (Μέθοδος Κόστους):

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

- Εναλλακτική Μέθοδος (Μέθοδος Αναπροσαρμογής)

Στην Εναλλακτική Μέθοδο του ΔΛΠ 16 ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές για τα ακίνητα, πρέπει να γίνεται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ για τα μηχανήματα να γίνονται με βάση την αγοραία αξία τους. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός και αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα. Όσον αφορά τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι ένα πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης, η οποία λαμβάνει υπ όψη της την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική απαξίωσης. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικός, όπως και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί επαρκώς τις βάσεις με αποτίμηση των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κινήσεις των λογαριασμών των παγίων μέσα στην χρήση, την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων επ' αυτών και στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές αξιών που έγιναν ορίζεται, επίσης, από το ΔΛΠ 16 ότι απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημιώσεως από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή αντικαταστάσεως περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν ή χάθηκαν, πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο όταν αυτή λαμβάνεται και απαγορεύεται να λογίζεται σαν έσοδο επόμενων χρήσεων ή μειωτικά της ζημίας του παγίου. Τέλος, κατά το ΔΛΠ 16, το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή μιας γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται εκτός αν:

- Αν η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ως εάν ξεχωριστό συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου ένα ποσό που αφορά μια σημαντική επιθεώρηση ή επισκευή

του, το οποίο έχει ήδη αποσβεστεί, εστί ώστε να αντανακλάται η ανάλωση των οφειλών.

- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος της σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής στην επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

2.9 ΔΛΠ 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Το ΔΛΠ 17 καθορίζει τη λογιστική των μισθώσεων και των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων, τόσο που απαιτούνται σχετικά με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις από την πλευρά του μισθωτή όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 χρηματοδοτική μίσθωση (financial leasing) είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οφέλη που έχουν σχέση με την κυριότητα ενός στοιχείου του ενεργητικού, ανεξάρτητα από την τελική ή μη του τίτλου κυριότητας. Το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά των πελατών.

Το ΔΛΠ 17 ορίζει ότι για να χαρακτηριστεί μία μίσθωση ως χρηματοδοτική, θα πρέπει να τηρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθωμένου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.
- Παρέχεται στο μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αναμενόμενη αγοραία αξία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς του παγίου από πλευράς μισθωτή.
- Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη.
- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη ή περίπου ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας ή μη.

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 μετεβιβασθεί η κυριότητα, αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας μίσθωσης.

Αναγνώριση

Στην αρχή της σύμβασης, ο μισθωτής (χρήστης του παγίου) αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις του αφενός πάγια στοιχεία του ενεργητικού και αφετέρου ισόποση υποχρέωση, σε ποσό που ισούται με το μικρότερο μεταξύ (α) της παρούσας αξίας των ελάχιστων πληρωμών και (β) της εύλογης αξίας του παγίου.

Σε περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, δεν αναγνωρίζεται πάγιο στοιχείο (αναγνωρίζεται βέβαια ως στοιχείο του ενεργητικού οποιαδήποτε προκαταβολή μισθωμάτων).

Πώληση και Επαναμίσθωση (sale and leaseback)

Σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης (με την προϋπόθεση ότι μετά τη μισθωτική περίοδο ουσιαστικά το πάγιο θα ανήκει στην πωλήτρια και μισθώτρια εταιρεία) αντιλογίζονται όλες οι επιδράσεις της συναλλαγής που επηρέασαν τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας (πχ απάλειψη κέρδους από την πώληση του παγίου).

2.10 ΔΛΠ 18 ΈΣΟΔΑ

Το ΔΛΠ 18 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων. Βασικό θέμα στην λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης τους. Τα έσοδα κατά κανόνα αναγνωρίζονται όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και τα οφέλη αυτά μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Η εμφάνιση στην οικονομική ουσία της συναλλαγής και όχι κατ' ανάγκη στον νομικό τύπο, είναι η κεντρική ιδέα που εισάγεται στην λογιστική των εσόδων, όπως αυτή καθορίζεται από τις αρχές των ΔΛΠ.

Επιπλέον, το ΔΛΠ 18 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τα έσοδα, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Εύρος του Προτύπου

Τα έσοδα εμπεριέχονται τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη.

Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνθηκών δραστηριοτήτων μια οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα.

(Αρκετά έσοδα δεν ρυθμίζονται από το παρόν πρότυπο όπως, κατασκευών, μίσθωσης βάσει του ΔΛΠ 17, μερισμάτων, ασφαλιστηρίων κλπ)

Υπολογισμός εσόδων μέσω προεξόφλησης

Αν η είσπραξης του αντιτίμου της πώλησης αναβάλλεται πέρα από τα συνήθη χρονικά όρια (στα πλαίσια των κανόνων του ανταγωνισμού), τότε το έσοδο προκύπτει με προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών χρησιμοποιώντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο.

Η διαφορά, όταν καθίσταται δεδουλευμένη, καταχωρίζεται στα έσοδα από τους τόκους.

Προϋποθέσεις για αναγνώριση εσόδου

Προϋποθέσεις για αναγνώριση εσόδου από πώληση αγαθών:

- Να μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη από την κυριότητα των αγαθών,
- Η επιχείρηση δεν αναμειγνύεται πλέον στην διαχείριση των αγαθών ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο τους,
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Τα έξοδα που σχετίζονται με τη συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Μη αναγνώριση εσόδου

Αν η οικονομική οντότητα διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, ή συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και **δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο**.

Αποτίμηση του εσόδου

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη

αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

Πώληση αγαθών

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη από την κυριότητα των αγαθών
- Η επιχείρηση δεν σχετίζεται με την κυριότητα των πωλούμενων αγαθών
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα
- Τα οικονομικά οφέλη πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα

Παροχή υπηρεσιών

Η καταχώριση του εσόδου που σχετίζεται με την παροχή υπηρεσιών, πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, όταν παράλληλα πληρούνται οι προϋποθέσεις της αξιόπιστης εκτίμησης του εσόδου και των αντίστοιχων δαπανών. Η επιχείρηση πρέπει παράλληλα να εφαρμόσει μια αξιόπιστη μέθοδο εκτίμησης του σταδίου ολοκλήρωσης της συναλλαγής και να αναμένει αξιόπιστα τα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα

Τα ανωτέρω έσοδα πρέπει να λογίζονται με βάση τους ακόλουθους κανόνες:

- Οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (ΔΛΠ 39)
- Τα δικαιώματα θα αναγνωρίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης
- Τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα εισπράξης τους από τους μετόχους

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 :

- Τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζει για την καταχώριση των εσόδων, καθώς επίσης και του τρόπου προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.
- Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου
- Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

2.11 ΔΛΠ 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Το ΔΛΠ 19 καθορίζει την λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις παροχές ενός εργοδότη στους εργαζόμενους. Απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί (α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα που θα πραγματοποιηθούν μελλοντικά και (β) δαπάνη, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις.

Οι παροχές σε εργαζομένους ταξινομούνται σε πέντε κατηγορίες:

- 1) βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους
- 2) παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης,
- 3) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους,
- 4) παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης και
- 5) άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους

Το ΔΛΠ 19 ορίζει ότι θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους της που έχει κάθε επιχείρηση σε:

- i. Υπεσχημένων παροχών και
- ii. Καθορισμένων καταβολών

Το καταστατικό του «ταμείου» και οι τυχόν ειδικές συμβάσεις με την εταιρεία καθορίζουν την ανωτέρω φύση.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε «ταμείο» υπεσχημένων παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί. Δεν αρκεί, όμως, μόνο η νομική υποχρέωση για διενέργεια πρόβλεψης αλλά και η τυχόν ηθική και εμπράγματη υποχρέωση που έχει και απορρέει από την πρακτική που ακολουθεί η εταιρεία για αυτό το σκοπό. Επίσης, το ΔΛΠ 19 ορίζει ότι το ποσό της πρόβλεψης για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού και μόνο με την μέθοδο της «προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας», και τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας και ρευστότητας.

Οι **κατοχυρωμένες παροχές** σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόλησή τους (αυτοί αποτελούν δεδουλευμένο μέρος). Στους ορισμούς περιλαμβάνονται επίσης:

- Προγράμματα καθορισμένων εισφορών
- Προγράμματα καθορισμένων παροχών
- Στοιχεία ενεργητικού του προγράμματος

- Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών

Αναλογιστικές παραδοχές

Οι αναλογιστικές παραδοχές αφορούν δημογραφικά χαρακτηριστικά (πίνακες θνησιμότητας, στοιχεία ανανέωσης προσωπικού κλπ) και χρηματοοικονομικά μεγέθη (μελλοντικές αποδοχές, αποδόσεις στοιχείων του ενεργητικού, επιτόκιο προεξόφλησης κλπ)

Προεξόφληση μεγεθών

Όταν οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία καθίστανται αποδοτέες πέρα από 12 μήνες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται. Στην περίπτωση προσφοράς για ενθάρρυνση εκούσιας εξόδου από την υπηρεσία, η επιμέτρηση των παροχών εξόδου πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να αποδεχθούν την προσφορά.

Επίδραση στα αποτελέσματα

Τα αναλογιστικά κέρδη καιν ζημίες αποτελούνται από:

- Εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν) και
- Επιπτώσεις των μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

2.12 ΔΛΠ 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Το ΔΛΠ 20 καθορίζει την λογιστική απεικόνιση και την γνωστοποίηση στοιχείων σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις και άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης.

Συγκεκριμένα, τα βασικά σημεία που πραγματεύεται το πρότυπο είναι:

- Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων
- Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και ο τρόπος απεικόνισης αυτών στις οικονομικές καταστάσεις
- Ο χρόνος και τα κριτήρια αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων.

Το ΔΛΠ 20 καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που αναγνωρίζει μια επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Το Εύρος του Προτύπου

Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με κρατική υποστήριξη που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με την μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του

φορολογητέου εισοδήματος, ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου)

Βασικές κατηγορίες επιχορηγήσεων είναι:

- Επιχορηγήσεις που σχετίζονται με πάγια στοιχεία του ενεργητικού
- Επιχορηγήσεις που σχετίζονται με τα αποτελέσματα (επιδοτήσεις επιτοκίου, επιδοτήσεις εξαγωγών ,επιδοτήσεις ορισμένων κατηγοριών εξόδων)

Κριτήρια Αναγνώρισης –Λογιστική Αντιμετώπιση

Τα κριτήρια αναγνώρισης είναι αθροιστικά

α) να υπάρχει εύλογη βεβαίωση ότι η επιχείρηση έχει συμμορφωθεί ή πρόκειται να συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και

β) να υπάρχει εύλογη βεβαίωση ότι το ποσό της επιχορήγησης θα εισπραχθεί

Επιχορηγήσεις που σχετίζονται με στοιχεία του ενεργητικού μπορούν να παρουσιάζονται είτε ως έσοδα επόμενων περιόδων ή να αφαιρούνται από τα στοιχεία του ενεργητικού.

Η αναγνώριση **στα αποτελέσματα** γίνεται ως εξής:

- Σε περίπτωση επιχορηγήσεων για αποσβέσιμα στοιχεία του ενεργητικού, η αναγνώριση στα αποτελέσματα γίνεται αναλογικά με την καταχώριση των συγκριμένων αποσβέσεων και
- Σε περίπτωση επιχορηγήσεων για μη αποσβέσιμα στοιχεία του ενεργητικού, η αναγνώριση στα αποτελέσματα γίνεται αναλογικά με την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων από την εκπλήρωση των ορών που είχαν τεθεί ως προϋπόθεση για την λήψη της επιχορήγησης.

Η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής των δεδουλευμένων εσόδων, εξόδων και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή μόνο σε περίπτωση που δεν υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει την μορφή μεταβίβασης ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την οικονομική οντότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία (εναλλακτικά, μερικές φορές γίνεται η αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και επιχορήγησης σε συμβολικό ποσό).

2.13 ΔΛΠ 21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 21 είναι να προδιαγράψει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μια οικονομικής οντότητας και πως μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα:

1. αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα,
2. λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
3. αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, καθ' οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Δηλαδή, αφορά δύο περιπτώσεις :

- Μεμονωμένες συναλλαγές (σύναψη δανείου σε ΞΝ, αγορά εξοπλισμού που θα διακανονιστεί σε ΞΝ, πραγματοποίηση πώλησης από την οποία θα εισπραχτεί ΞΝ)
- Δραστηριότητες στο εξωτερικό (είτε μέσω υποκαταστήματος είτε μέσω θυγατρικών εταιρειών).

Αρχική Αναγνώριση

Η αρχική αναγνώριση μιας συναλλαγής που γίνεται σε ΞΝ γίνεται με μετατροπή του ΞΝ στο εγχώριο νόμισμα, χρησιμοποιώντας την spot ισοτιμία που ισχύει κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Μεταγενέστερη παρουσίαση

Για μεταγενέστερη παρουσίαση μπορούν να χρησιμοποιούνται διαφορετικές ισοτιμίες ως εξής:

- Για νομισματικά στοιχεία, η ισοτιμία κλεισίματος
- Για κάποια μη νομισματικά στοιχεία (αποθέματα, πάγια) η ισοτιμία της συναλλαγής
- Για άλλα μη νομισματικά στοιχεία (χρεόγραφα) που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες χρησιμοποιείται η ισοτιμία που ίσχυε την ημέρα προσδιορισμού της εύλογης αξίας.

Συναλλαγματικές Διαφορές

Σχετικά με τον χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών:

- Όσες αφορούν νομισματικά στοιχεία, καταχωρίζονται στα αποτελέσματα,
- Όσες αφορούν μη νομισματικά στοιχεία (λόγω εφαρμογής εύλογης αξίας) ακολουθούν τον κανόνα καταχώρισης των αποτελεσμάτων από την αποτίμηση των στοιχείων αυτών (μπορεί δηλαδή να καταχωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα, μπορεί όμως να καταχωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα) και
- Όσες αφορούν δραστηριότητα του εξωτερικού (ενοποίηση θυγατρικής), αρχικά αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και συσσωρευτικά στα ίδια κεφάλαια.

2.14 ΔΛΠ 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Σκοπός του ΔΛΠ 23 είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού του κόστους δανεισμού.

Λογιστικός Χειρισμός

Υπάρχει μόνο μία μέθοδος αναγνώρισης του κόστους δανεισμού, η κεφαλαιοποίηση τους κόστους δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού, δηλαδή το κόστος δανεισμού προσαυξάνει την αξία των στοιχείων αυτών, και η αναγνώριση στα αποτελέσματα του υπόλοιπου κόστους δανεισμού.

Το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται μόνο όταν πιθανολογείται ότι:

- Η εταιρεία θα έχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τα στοιχεία αυτά και
- Μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα το σχετικό κόστος δανεισμού.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναγνωρίζεται όταν έχει ξεκινήσει η πραγματοποίηση του επενδυτικού κόστους και έχει πραγματοποιηθεί το κόστος δανεισμού.

Σε περίπτωση που η εταιρεία έχει **γενικό δανεισμό**, το προς κεφαλαιοποίηση ποσό προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στα επενδυτικά κόστη του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο προκύπτει από το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού της επιχείρησης για τα δάνεια που παραμένουν ανεξόφλητα κατά την διάρκεια της περιόδου.

Σε περίπτωση που έχουμε **ειδικό δανεισμό** (ο δανεισμός έγινε ειδικά για την απόκτηση επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού), τότε θα κεφαλαιοποιείται το πραγματικό κόστος δανεισμού, μειωμένο με τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση των εξεταζόμενων διαθεσίμων.

Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει:

1. Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων
2. Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων

3. Απόσβεση βοηθητικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για την λήψη δανείων
4. Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» και
5. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού

Στην έκταση που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για τον σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πλήρη τις προϋποθέσεις. Το ποσό του κόστους δανεισμού είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση θα προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο για τον δανεισμό αυτό, μειωμένο με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.

Στην έκταση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για τον σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πλήρη τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά την διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πλήρη τις προϋποθέσεις. Το ποσό τους κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά την διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρόκειται να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιημένου δανεισμού μέσα στην ίδια περίοδο.

2.15 ΔΛΠ 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 24 είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύναται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

Συνδεδεμένα μέρη είναι τα μέρη που ελέγχουν ή έχουν σημαντική επιρροή στην επιχείρηση. Σε αυτά περιλαμβάνονται η μητρική εταιρεία, θυγατρικές, κοινοπραξίες, οι μέτοχοι και οι οικογένειές τους, τα ανώτερα στελέχη κλπ.

Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

Υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων

Παραδείγματα συναλλαγών που απαιτούν γνωστοποίησης είναι:

1. Αγορές ή πωλήσεις αγαθών και παγίων,
2. Παροχή ή λήψη υπηρεσιών,
3. Μισθώσεις,
4. Μεταφορές έρευνας και ανάπτυξης,
5. Μεταφορές κεφαλαίων (δάνεια κλπ)
6. Παροχή εγγυήσεων και
7. Τακτοποίηση υποχρεώσεων.

Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Κατ' ελάχιστο, οι γνωστοποιήσεις θα περιλαμβάνουν

1. Το ποσό των συναλλαγών,
2. Το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων καθώς και
(α) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός και
(β) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή ελήφθησαν.
3. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,
4. Τη δαπάνη που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

Η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να γνωστοποιεί τις **παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη** συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

1. Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους,
2. Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
3. Λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους,
4. Παροχές εξόδου από την υπηρεσία και
5. Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

2.16 ΔΛΠ 26 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 26 είναι ο καθορισμός αρχών μέτρησης και γνωστοποίησης μεγεθών που αφορούν προγράμματα παροχών αποχώρησης.

Τα **προγράμματα παροχών** μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία ξεχωριστών φορέων,

που μπορεί ή όχι να έχουν ξεχωριστή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές λόγω αφυπηρέτησης. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένας τέτοιος φορέας και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

Τα **προγράμματα καθορισμένων εισφορών** είναι προγράμματα παροχών λόγω αφυπηρέτησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως παροχές σε έναν φορέα, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτής.

Τα **προγράμματα καθορισμένων παροχών** είναι προγράμματα παροχών λόγω αφυπηρέτησης, σύμφωνα με τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, που συνήθως βασίζεται στις αποδοχές των εργαζομένων και/ή στα έτη υπηρεσίας ή στους δύο αυτούς παράγοντες.

Γνωστοποιήσεις

Το πρότυπο εξετάζει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχουν:

- Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και
- Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών.

2.17 ΔΛΠ 27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 27 είναι να καθορίζει τις απαιτήσεις της προετοιμασίας και παρουσίασης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο εταιρειών, κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας καθώς και τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές, σε από κοινού ελεγχόμενες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η μητρική επιχείρηση παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδύτη σε συγγενή εταιρεία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Θυγατρική είναι μία επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση, τη μητρική. Έλεγχος είναι η δύναμη να διοικείς τις λειτουργικές και χρηματοοικονομικές πολιτικές. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρεία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δεν συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης μπορεί να υπάρχει και αν ακόμα η μητρική εταιρεία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οικονομικής οντότητας.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου (μητρικής και θυγατρικών) που παρουσιάζονται σαν να πρόκειται για μια απλή εταιρεία.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές (δικαιώματα μειοψηφίας) είναι το μέρος των ιδίων κεφαλαίων μιας θυγατρικής που δεν αναλογούν, άμεσα ή έμμεσα σε μια μητρική εταιρεία.

ΛΟΙΠΑ ΣΗΜΕΙΑ

1. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές. Δεν υπάρχει εξαίρεση λόγω προσωρινού ελέγχου ή περιορισμών μεταφοράς κεφαλαίων.
2. Όλες οι εταιρείες του ομίλου πρέπει να ακολουθούν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές.
3. Οι ημερομηνίες των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών δεν μπορούν να απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής
4. Κατά τη διαδικασία ενοποίησης πρέπει να απαλείφονται διεταιρικά κέρδη και διεταιρικά υπόλοιπα.
5. Οι μη ελέγχουσες συμμετοχές (δικαιώματα μειοψηφίας) περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια, διακεκριμένα από τα ίδια κεφάλαια που αναλογούν στους ιδιοκτήτες της μητρικής. Τα κέρδη ή οι ζημίες και κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων κατανέμονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα και αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν αρνητικό υπόλοιπο.
6. Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, οι συμμετοχές σε θυγατρικές παρουσιάζονται είτε στο κόστος, είτε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 39.

2.18 ΔΛΠ 28 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Το ΔΛΠ 28 καθορίζει τη λογιστική της επενδύουσας εταιρείας για συμμετοχές της σε συγγενείς της επιχειρήσεις στις ατομικές και ενοποιημένες καταστάσεις.

Δεν ισχύει για εταιρείες επιχειρηματικού κεφαλαίου και αμοιβαίων κεφαλαίων (που πρέπει να χρησιμοποιούν το ΔΛΠ 39)

Η επενδύουσα εταιρεία πρέπει να χρησιμοποιεί την μέθοδο στις καθαρής θέσης για όλες τις συμμετοχές της σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες έχει σημαντική επιρροή και ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου.

Συγγενής επιχείρηση είναι μία οικονομική οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως και ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία.

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Εφαρμογή μεθόδου καθαρής θέσης

1. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση καταχωρίζεται καταρχάς στο κόστος. Στη συνέχεια, προσαρμόζεται με την αναλογία της επενδύουσας επί της μεταβολής της καθαρής περιουσίας της συγγενούς.
2. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, ο επενδυτής χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που είναι διαθέσιμες. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς του επενδυτή και της συγγενούς διαφέρουν, η συγγενής επιχείρηση καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που έχουν την ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός και αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.
3. Στα αποτελέσματα της επενδύουσας περιλαμβάνεται η αναλογία της επενδύουσας επί των αποτελεσμάτων της συγγενούς, για την περίοδο μετά την απόκτηση.
4. Οι λογιστικές πολιτικές της συγγενούς επιχείρησης να είναι οι ίδιες με τις πολιτικές της επενδύουσας.

Λοιπά σημεία

1. Ακόμη και όταν η επενδύουσα δεν είναι μητρική (δηλαδή δεν έχει ταυτόχρονα και θυγατρική), οι απαιτήσεις για την εφαρμογή μεθόδου καθαρής θέσης για την παρουσίαση των συγγενών της επιχειρήσεων, συνεχίζουν να ισχύουν.
2. Το Πρότυπο δεν απαιτεί τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης όταν η συγγενής εταιρεία αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση. Πρέπει να υπάρχουν ενδείξεις ότι η επιχείρηση έχει αποκτηθεί με σκοπό να διατεθεί και ότι η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή.
3. Επειδή η υπεραξία που περιλαμβάνεται στην λογιστική αξία μια επένδυσης σε συγγενή δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά, δεν ελέγχεται ξεχωριστά για απομείωση. Αντί για αυτό, ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης) και της λογιστικής αξίας της, οπότε η εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 36 δείχνει ότι η επένδυση μπορεί να έχει υποστεί απομείωση.

2.19 ΔΛΠ 29 Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Το ΔΛΠ 29 παρουσιάζει συγκεκριμένα πρότυπα για επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες, έτσι ώστε η παρεχόμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση να έχει νόημα. Μια οικονομία θεωρείται

υπερπληθωριστική όταν υπάρχει πληθωρισμός τουλάχιστον 100% σε περίοδο 3 ετών, τα επιτόκια, οι μισθοί, και οι τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών, πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης.

Επιλεγόμενη μονάδα μέτρησης

Οι οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης που συντάσσονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας πρέπει να εμφανίζονται με τη μονάδα μέτρησης που ισχύει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Τα συγκριτικά στοιχεία της προηγούμενης περιόδου πρέπει να αναμορφώνονται σύμφωνα με την ίδια μονάδα μέτρησης.

2.20 ΔΛΠ 31 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 31 είναι ο καθορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης που απαιτείται για συμμετοχές σε κοινοπραξίες, άσχετα από τη δομή ή το νομικό τύπο, στις οικονομικές καταστάσεις των μελών της κοινοπραξίας.

Κατηγορίες κοινοπραξιών

- **Κοινά ελεγχόμενες λειτουργίες** (όπου ο κοινοπράκτων αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει, τα έξοδα και τις υποχρεώσεις με τα οποία επιβαρύνεται και την αναλογία του στο αποτέλεσμα).
- **Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία** του ενεργητικού (όπου ο κοινοπράκτων αναγνωρίζει κάποια άμεσα δικά του στοιχεία και αναλογίες από κοινά στοιχεία).
- **Κοινά ελεγχόμενες μονάδες** (όπου ο κοινοπρακτών επιλέγει αν θα κάνει αναλογική ενοποίηση ή αν θα ακολουθήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης).

Αναγνώριση κέρδους ή ζημίας από συναλλαγές

1. Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από την συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής.
2. Όταν ένας μέλος κοινοπραξίας αποκτά περιουσιακά στοιχεία από μια κοινοπραξία, το μέλος δεν θα αναγνωρίζει το μερίδιο του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο μέρος.

2.21 ΔΛΠ 32 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 32 είναι να καθιερώσει τις αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεων ή ως στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και για συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Παρουσίαση

1. Η ταξινόμηση ενός εργαλείου είτε σαν υποχρέωση (αν απαιτείται ταμειακή εκροή ή εκχώρηση άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου για την τακτοποίησή του) είτε σαν στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, βασίζεται στην ουσία και όχι στον τύπο του εργαλείου.
2. Η ταξινόμηση αυτή γίνεται κατά την έκδοση και δεν μεταβάλλεται στην συνέχεια.
3. Κατά την έκδοση πρέπει να ταξινομούνται ξεχωριστά τα συνθετικά στοιχεία ενός σύνθετου εργαλείου (όπως π.χ. ενός μετατρέψιμου δανείου)
4. Υπό προϋποθέσεις μπορεί να γίνει συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού με μια χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Γνωστοποιήσεις

Στις γνωστοποιήσεις περιλαμβάνονται:

1. Πολιτικές διαχείρισης κινδύνων και κάλυψης κινδύνων (hedging)
2. Πληροφορίες για την έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο, σε πιστωτικό κίνδυνο και
3. Εύλογες αξίες όλων των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού με μια χρηματοοικονομική υποχρέωσης.

Καθορίζονται κανόνες και προϋποθέσεις για το πότε η επιχείρηση θα πρέπει να συμψηφίζει χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων. Ως προϋποθέσεις αναφέρονται οι εξής: (α) η επιχείρηση έχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού και (β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού ποσού, είτε να εκποιήσει το στοιχείο ενεργητικού και ταυτόχρονα να εξοφλήσει ή να διακανονίσει το στοιχείο παθητικού.

2.22 ΔΛΠ 33 ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 33 είναι να καθορίσει τις αρχές για τον καθορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή με σκοπό να βελτιωθούν οι συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ εταιρειών στην ίδια περίοδο και διαφορετικές περιόδους για την ίδια εταιρεία. Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ και των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και από

εκείνες που βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης νέων τίτλων ή δυνητικά μετατρέψιμων τίτλων που πρόκειται να αναληφθούν μετά από δημόσια εγγραφή.

Υπολογισμοί

Στην περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι υπολογισμοί γίνονται για τους μετόχους της μητρικής εταιρείας.

Για τον υπολογισμό του **απλού δείκτη** (βασικά κέρδη ανά μετοχή):

- Ο αριθμητής είναι το ποσό των αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των φόρων, των δικαιωμάτων μειοψηφίας και των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών, και
- Παρονομαστής είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Απαιτείται η παρουσίαση των απλών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή στο σώμα της κατάστασης αποτελεσμάτων, για κάθε τύπο μετοχών.

Για τον σκοπό του υπολογισμού των **απομειωμένων κερδών** ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θα αναπροσαρμόζει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας με την μετά από φόρους επίδραση:

1. Των μερισμάτων ή άλλων στοιχείων που σχετίζονται με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, και που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.
2. Των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή και
3. Κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τις δαπάνες, που θα προέρχονται από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Γνωστοποιήσεις

Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

1. Τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στην μητρική οικονομική οντότητα για την περίοδο.
2. Το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών.
3. Μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αυξητικά των κερδών ανά μετοχή για την παρουσιαζόμενη λογιστική περίοδο (ή τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους).

4. Μια περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2.23 ΔΛΠ 34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Το ΔΛΠ 34 καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών αρχών αναγνώρισης και μέτρησης.

Γνωστοποιήσεις

Μία οικονομική οντότητα πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, αν είναι ουσιώδεις και δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση.

1. Μια δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές πολιτικές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, αν τέτοιες πολιτικές ή μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μία περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής.
2. Επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
3. Η φύση και το ποσό των στοιχείων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, καθαρά κέρδη ή ταμειακές ροές τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσης, του μεγέθους ή της συχνότητάς τους.
4. Η φύση και το ποσό των μεταβλητών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους ή οι μεταβολές στις εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενα οικονομικά έτη, αν τέτοιες μεταβολές έχουν μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο.
5. Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και συμμετοχικών τίτλων.
6. Μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή κατά μετοχή) ξεχωριστά για κοινές και άλλες μετοχές.
7. Έσοδα ανά τομέα και αποτελέσματα ανά τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς, οποιοσδήποτε από αυτούς αποτελεί την πρωταρχική βάση για την οικονομική πληροφόρηση κατά τομέα.
8. Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.
9. Η επίδραση των αλλαγών στην σύνθεση της οντότητας κατά την διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων.

10. Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου ισολογισμού.
11. Τέλος, κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μία κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου.

Λοιπά θέματα

1. Δεν είναι θέμα του προτύπου (αλλά των τοπικών αρχών) ποιοι πρέπει να καταστίζουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, πόσο συχνά και εντός ποιας περιόδου.
2. Οι ελάχιστες απαιτήσεις είναι για συνοπτικό ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων κατάσταση ταμειακών ροών και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.
3. Η σημαντικότητα βασίζεται στα ενδιάμεσα οικονομικά στοιχεία και όχι στα αντίστοιχα προβλεπόμενα ετήσια στοιχεία.
4. Πρέπει να χρησιμοποιούνται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

2.24 ΔΛΠ 36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 36 διαβεβαιώνει ότι τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού εμφανίζονται σε αξίες που δεν υπερβαίνουν τα ανακτήσιμα ποσά τους και επίσης να καθορίσει τον τρόπο υπολογισμού των ανακτήσιμων ποσών.

Λογιστικός χειρισμός

1. Μία ζημία απομείωσης πρέπει να αναγνωρίζεται όταν το λογιστικό υπόλοιπο υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό
2. Η καταχώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται ως εξής:
 - Για περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται στο κόστος, η ζημία απομείωσης επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.
 - Για περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η ζημία απομείωσης μειώνεται καταρχήν την αντίστοιχη διαφορά αναπροσαρμογής.
3. Ανακτήσεις ζημιών απομείωσης, επιτρέπονται σε κάποιες περιπτώσεις (όχι όμως στην υπεραξία)

Λοιπά σημεία

1. Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού πρέπει να εξετάζονται τα στοιχεία του ενεργητικού για πιθανές ενδείξεις απομείωσης. Αν υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, τότε απαιτείται υπολογισμός των ανακτήσιμων ποσών.

2. Η υπεραξία και τα λοιπά άυλα στοιχεία απεριόριστης ζωής πρέπει να ελέγχονται για απομείωση κάθε χρόνο.
3. Χρειάζεται γνωστοποίηση των ζημιών απομείωσης, κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και κατά τμήμα (αν εφαρμόζεται το ΔΛΠ 14)

2.25 ΔΛΠ 37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να καθορίζει κατάλληλα κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις επιμέτρησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, και να εξασφαλίσει ότι παρέχονται στους χρήστες επαρκείς γνωστοποιήσεις σχετικά με τη φύση, τον χρόνο και το ποσό των λογαριασμών αυτών.

Προβλέψεις

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση αβέβαια ως προς τον χρόνο και το ποσό.

Τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψη είναι:

1. Υπάρχει ένα γεγονός του παρελθόντος που έχει δημιουργήσει νομική ή άλλη υποχρέωση,
2. Είναι πιθανή μία μελλοντική εκροή για την υποχρέωση αυτή και
3. Το ποσό της υποχρέωσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Το ποσό που καταχωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η καλύτερη δυνατή εκτίμηση κατά την περίοδο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όταν η πρόβλεψη αφορά μεγάλο πληθυσμό στοιχείων, η υποχρέωση εκτιμάται σταθμίζοντας όλες τις πιθανότητες με βάση τις σχετικές πιθανότητες.

Συνοπτικές γνωστοποιήσεις απαιτούνται για κάθε κατηγορία προβλέψεων, περιλαμβάνοντας περιγραφές και ποσά.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι μια πιθανή υποχρέωση που οφείλεται σε παρελθόντα γεγονότα, η οποία θα επαληθευτεί ή όχι μόνο αν συμβεί ή δεν συμβεί κάποιο αβέβαιο γεγονός, το οποίο δεν βρίσκεται υπό τον απόλυτο έλεγχο της επιχείρησης.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις απαιτούν μόνο γνωστοποίηση και όχι αναγνώριση (εκτός και αν η πιθανότητα εκροής πόρων είναι ελάχιστη, οπότε δεν απαιτείται ούτε γνωστοποίηση).

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ισοδυναμούν με ενδεχόμενη εισροή πόρων, που οφείλεται σε παρελθόντα γεγονότα, η ποία δεν είναι βέβαιη και εξαρτάται από γεγονός που είναι πέρα από τον έλεγχο της εταιρείας. Απαιτείται απλά γνωστοποίηση και όχι αναγνώριση.

Όταν όμως η εισροή είναι βέβαιη, τότε δεν πρόκειται για ενδεχόμενο στοιχείο του ενεργητικού και η αναγνώριση είναι κατάλληλη.

2.26 ΔΛΠ 38 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι να καθορίσει τη λογιστική αναγνώριση, μέτρηση και γνωστοποίηση όλων των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν καθορίζονται από άλλα πρότυπα.

Ταυτοποίηση – Αναγνώριση

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ταυτοποιείται όταν

- Είναι ξεχωριστό (δύναται να χωριστεί από την εταιρεία και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, μισθωθεί ή ανταλλαγεί, μόνο του ή μαζί με άλλα στοιχεία, άσχετα αν η εταιρεία έχει την πρόθεση για κάτι τέτοιο), ή
- Προκύπτει από σύμβαση ή άλλα νομικά δικαιώματα, άσχετα αν αυτά τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή μπορούν να χωριστούν από την εταιρεία ή από άλλα δικαιώματα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται –είτε αποκτάται είτε δημιουργείται – με τις εξής προϋποθέσεις:

- Είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Τα έξοδα έρευνας και καταχωρίζονται αμέσως στα αποτελέσματα

Τα έξοδα ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται μόνο αν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Υπάρχει η τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσής του περιουσιακού στοιχείου
2. Υπάρχει η πρόθεση για ολοκλήρωσή του.
3. Υπάρχει η δυνατότητα για πώληση ή χρήση του.
4. Εμπεριέχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
5. Υπάρχει εξασφάλιση των απαιτούμενων πόρων για την ολοκλήρωση του (τεχνικών, οικονομικών, ανθρώπινων κλπ)
6. Υπάρχει η δυνατότητα αξιόπιστης μέτρησης των άμεσα αποδοτέων στο συγκεκριμένο στοιχείο δαπανών.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης του.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Μετά την αρχική αναγνώριση η εταιρεία μπορεί να ακολουθήσει μια από τις ακόλουθες δυο λογιστικές πολιτικές: (α) το υπόδειγμα του κόστους και (β) το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής.

Τα απεριόριστης διάρκειας άυλα στοιχεία δεν αποσβένονται, αλλά υφίστανται έλεγχο απομείωσης κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα περιορισμένης διάρκειας άυλα στοιχεία αποσβένονται και η ωφέλιμη ζωή επανεξετάζεται τουλάχιστον στην ημερομηνία κάθε ετήσιου ισολογισμού.

Λοιπά θέματα

1. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εκτιμάται στο ποσό που η εταιρεία θα εισέπραττε από την άμεση πώλησή του αφαιρώντας τυχόν κόστος πώλησης, εάν το στοιχείο ήταν στην ηλικία και στην κατάσταση που εκτιμάται ότι θα είναι στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
2. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιορισμένης ωφέλιμης ζωής είναι μηδενική, εκτός αν:
 - Υπάρχει δέσμευση από τρίτο μέρος να το αγοράσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή
 - Υπάρχει ενεργός αγορά (και εκτιμάται ότι θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του)

2.27 ΔΛΠ 39 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Σκοπός του ΔΛΠ 39 είναι να καθορίζει τις αρχές για αναγνώριση και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, περιλαμβάνοντας και ορισμένα συμβόλαια αγοράς ή πώληση μη χρηματοοικονομικών μέσων.

Κατηγορίες

Για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού για μεταγενέστερη αποτίμηση, αυτά κατηγοριοποιούνται στις εξής τέσσερις κατηγορίες:

1. Δάνεια και απαιτήσεις που δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς
2. Κρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις
3. Μετρούμενα σε εύλογες αξίες αποτελεσμάτων
4. Διαθέσιμα προς πώληση (που δεν περιλαμβάνονται στις προηγούμενες κατηγορίες) των οποίων οι διαφορές αποτίμησης μεταφέρονται στα ίδια κεφάλαια.

Αρχική καταχώριση – μεταγενέστερη επιμέτρηση

Τα χρηματοοικονομικά μέσα αρχικά καταχωρίζονται στην εύλογη αξία κατά την ημέρα της απόκτησης ή έκδοσης (που συνήθως είναι το κόστος), αυξημένη /μειωμένη με τα έξοδα που δεν είναι άμεσα αποδοτέα στην διενέργεια της συγκεκριμένης συναλλαγής (εκτός των μέσων που αποτιμούνται σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων).

Σε μεταγενέστερο χρόνο, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού (περιλαμβάνονται και τα παράγωγα που είναι στοιχεία του ενεργητικού) αποτιμώνται στην εύλογη αξία, χωρίς οποιαδήποτε μείωση σχετική με έξοδα πώληση του μέσου, εκτός κάποιων περιπτώσεων όπου γίνεται η αποτίμηση σε αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Λογιστική αντιμετώπιση

Σχετικά με την αντιστάθμιση υπάρχουν δύο περιπτώσεις:

- Η αντιστάθμιση εύλογης αξίας, όπου οι διαφορές αποτίμησης καταχωρίζονται στα αποτελέσματα και
- Η αντιστάθμιση ταμειακών ροών, όπου οι διαφορές αποτίμησης χωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.

2.28 ΔΛΠ 40 ΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Ο σκοπός του ΔΛΠ 40 είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού για τις επενδύσεις σε ακίνητα και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Εύρος του προτύπου

Το παρόν πρότυπο δεν ισχύει για όσα ακίνητα κατασκευάζονται με σκοπό να γίνουν τελικά «επενδύσεις σε ακίνητα» ή να πωληθούν στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας των επιχειρήσεων.

Επενδύσεις σε ακίνητα θεωρούνται οικόπεδα και κτίρια (ιδιόκτητα ή με χρηματοδοτική μίσθωση) που κατέχονται με σκοπό είσπραξη ενοικίων ή αύξηση της αξίας τους, ή και τα δύο.

Μέθοδοι αποτίμησης

Για την αποτίμησή τους επιτρέπονται δύο μέθοδοι

- Η μέθοδος της εύλογης αξίας, όπου οι μεταβολές της αξίας καταχωρίζονται στα αποτελέσματα και
- Η μέθοδος του κόστους, όπου η αποτίμηση γίνεται σε αξία ίση με το κόστος μείον τις αποσβέσεις και μείον τυχόν ζημίες απομείωσης.

Ακόμη και με την δεύτερη μέθοδο, πρέπει να γνωστοποιείται και η εύλογη αξία. η μεταβολή από τη μία μέθοδο στην άλλη επιτρέπεται, αν οδηγεί σε καλύτερη εικόνα.

2.29 ΔΠΧΠ 1 Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ

Σκοπός του ΔΠΧΠ είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται με βάση τα ΔΠΧΑ, είτε αφορούν ετήσιες είτε ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που: α) παρέχουν διαφάνεια στους χρήστες και είναι συγκρίσιμες για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται β) παρέχουν την κατάλληλη βάση έναρξης για τη μεταγενέστερη λογιστική της επιχείρησης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και γ) μπορεί να παραχθούν με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Τα βήματα για τη μετάβαση από τις προηγούμενες λογιστικές αρχές στα ΔΠΧΑ συνοψίζονται ως εξής:

- Καθορισμός ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΑ
- Επιλογή λογιστικών πολιτικών
- Απαλλαγές και εξαιρέσεις από την πλήρη συμμόρφωση με κάθε πρότυπο
- κατάρτιση οικονομικής θέσης έναρξης με βάση τα ΔΠΧΑ

κατάρτιση των πρώτων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (με συγκριτική πληροφόρηση)

2.30 ΔΠΧΠ 2 Πληρωμές με βάση την αξία μετοχών

Σκοπός του ΔΠΧΠ 2 είναι να καθορίσει τη λογιστική απεικόνιση περιπτώσεων στις οποίες η επιχείρηση αναλαμβάνει υποχρεώσεις προς τρίτους, οι οποίες τακτοποιούνται με ποσά που βασίζονται στην αξία των μετοχών της επιχείρησης.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για συναλλαγές όπου αποκτώνται αγαθά είτε μέσω επιχειρηματικής συνένωσης (οπότε εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 3) είτε με συμβόλαιο που εμπίπτει στα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39.

Ορισμοί - Γενικά

1. Στους ορισμούς καλύπτονται διάφορες έννοιες όπως συμμετοχικοί τίτλοι, παραχώρηση τίτλων, οικονομική αξία της μετοχής, δικαίωμα προαίρεσης (option—δηλαδή συμβόλαιο που δίνει στον κάτοχο του το δικαίωμα, αλλά όχι την υποχρέωση να προεγγραφεί για αγορά μετοχών της εταιρίας σε μια συγκεκριμένη ή προσδιορίσιμη τιμή, για μια καθορισμένη περίοδο).
2. Η παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης γίνεται ως αντάλλαγμα για τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών και όχι με σκοπό την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

3. Οι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται είτε [α] με όρους κατοχύρωσης, όπως π.χ. η συμπλήρωση χρόνου εργασίας είτε [β] χωρίς όρους κατοχύρωσης.
4. Στα διαφορετικά είδη διακανονισμών περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις συναλλαγών που βασίζονται σε συμμετοχικούς τίτλους και:
 - Διακανονίζονται με μετρητά,
 - έχουν ως εναλλακτική επιλογή τον ταμειακό διακανονισμό,
 - παρέχεται στο αντισυμβαλλόμενο μέρος η δυνατότητα επιλογής του τρόπου διακανονισμού και
 - παρέχεται στην επιχείρηση η δυνατότητα επιλογής του τρόπου διακανονισμού.

Αποτίμηση

Υπάρχουν συναλλαγές που αποτιμώνται στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν (οπότε, αν υπάρχουν διαθέσιμες τιμές στην αγορά είναι εύκολη η αποτίμηση, ενώ αν δεν υπάρχουν διαθέσιμες τέτοιες τιμές, τότε χρησιμοποιούνται εναλλακτικές μέθοδοι αποτίμησης).

Για την επιμέτρηση χρησιμοποιείται η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία που η εταιρία λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, ακόμη και αν λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε περισσότερες ημερομηνίες.

Στην περίπτωση δικαιωμάτων προαίρεσης (options), είναι πολλές φορές απαραίτητο να γίνουν υπολογισμοί με ένα μοντέλο αποτίμησης, το οποίο πρέπει να λαμβάνει υπόψη:

1. την τιμή εξάσκησης του δικαιώματος,
2. τη ζωή του δικαιώματος ,
3. την τρέχουσα τιμή της εξεταζόμενης μετοχής,
4. την αναμενόμενη μεταβλητότητα στην τιμή της μετοχής,
5. το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου,
6. τυχόν απαγορεύσεις εξάσκησης κατά τη διάρκεια κάποιων περιόδων,
7. πιθανότητα πρόωρης εξάσκησης κλπ.

Προβλέπεται και ο χειρισμός περιπτώσεων όπου γίνεται τροποποίηση στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων γίνεται ο διακανονισμός, ακόμη μέχρι και ακυρώσεις.

2.31 ΔΠΧΠ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

Σκοπός του ΔΠΧΑ 3 είναι η βελτίωση της συνέπειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια αναφέρουσα οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις, για μια συνένωση επιχειρήσεων και τις επιδράσεις της συνένωσης αυτής στις οικονομικές της καταστάσεις.

Για την επίτευξη των παραπάνω, το ΔΠΧΑ 3 θέτει συγκεκριμένες αρχές και απαιτήσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο αποκτών:

α) αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές του καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο

β) αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας και

γ) προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη φύση και τη χρηματοοικονομική επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων.

Η αποκτώσα εταιρεία αναγνωρίζει την υπεραξία, κατά την ημερομηνία της απόκτησης ως το υπερβάλλον ποσό μεταξύ του αθροίσματος (α) ι) του ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε αποτιμώμενου σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, το οποίο κατά κανόνα ορίζει ως βάση αποτίμησης την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης ιι) του ποσού των τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο ιιι) σε συνένωση επιχειρήσεων που ολοκληρώνεται σε στάδια, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο και β) της καθαρής αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των αποκτηθέντων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθεισών υποχρεώσεων όπως έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

2.32 ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια

Σκοπός του είναι να βελτιώσει σε πρώτη φάση (θα ακολουθήσει και δεύτερη φάση) τη λογιστική των ασφαλιστικών συμβάσεων.

Στους ορισμούς περιλαμβάνονται πολλές έννοιες (ασφαλιστική σύμβαση, ασφαλιστικός κίνδυνος, ασφαλιστικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, αντασφάλιση, χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι, εγγυημένες παροχές κλπ.)

Από τα σημαντικότερα θέματα είναι

- ο διαχωρισμός των στοιχείων των ασφαλιστικών συμβάσεων,
- ο έλεγχος της επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης και
- οι περιπτώσεις ασφαλιστικών συμβάσεων με όρους διακριτικής ευχέρειας συμμετοχής.

2.33 ΔΠΧΠ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Σκοπός του είναι να καθορίσει θέματα αναγνώρισης αποτίμησης και παρουσίασης των στοιχείων του ενεργητικού που κατέχονται προς πώληση και των διακοπεισών δραστηριοτήτων.

Για να χαρακτηριστούν τα πάγια στοιχεία ως κατεχόμενα προς πώληση, πρέπει να υπάρχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις, όπως:

- η πώληση να θεωρείται ιδιαίτερα πιθανή,
- να ολοκληρωθεί εντός ενός έτους,
- η τιμή να είναι λογική και σε άμεση σχέση με τη εύλογη αξία.

Η αρχική αποτίμηση των στοιχείων που έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα προς πώληση, αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης αξίας τους, μειωμένης και με τα αναμενόμενα έξοδα που σχετίζονται με την πώληση.

Η αποτίμηση τροποποιείται σε περίπτωση που υπάρξουν αλλαγές πάνω στο αρχικά εγκριθέν και ανακοινωθέν σχέδιο πώλησης.

2.34 ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων

Σκοπός του ΔΠΧΠ 6 είναι να καθορίσει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με την εξόρυξη και την αποτίμηση των ορυκτών πηγών.

Επιτρέπει σε μια εταιρία να αναπτύξει μια λογιστική πολιτική για τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (ακόμη και να συνεχίσει τη χρήση των προηγούμενων πρακτικών της).

Απαιτεί, όταν υπάρχουν τέτοια περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, να γίνεται έλεγχος απομείωσης τους, όταν τα γεγονότα και οι συνθήκες υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία τους ενδέχεται να υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους.

Απαιτεί επίσης γνωστοποιήσεις που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις που απορρέουν από την έρευνα και αξιολόγηση των ορυκτών πόρων και βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών από τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

2.35 ΔΠΧΠ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις

Σκοπός του είναι να υποχρεώσει τις εταιρείες να παρέχουν γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις τους, οι οποίες να επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμήσουν:

- τη σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών εργαλείων για τη χρηματοοικονομική θέση και απόδοση της εταιρείας και
- τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά εργαλεία στα οποία η εταιρεία έχει εκτεθεί κατά τη διάρκεια και στο τέλος της χρήσης, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία διαχειρίζεται αυτούς τους κινδύνους.

Οι αρχές του παρόντος προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, μέτρησης και παρουσίασης των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39.

Εύρος

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρείες περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν λίγα χρηματοοικονομικά εργαλεία (π.χ. μια βιομηχανία που στις οικονομικές καταστάσεις τα μόνα χρηματοοικονομικά εργαλεία είναι οι «απαιτήσεις από πελάτες» και οι «υποχρεώσεις προς προμηθευτές») και αυτές που έχουν πολλά χρηματοοικονομικά εργαλεία (π.χ. ένα πιστωτικό ίδρυμα, όπου τα περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού είναι χρηματοοικονομικά εργαλεία).

Γνωστοποιήσεις

Οι **ποιοτικές γνωστοποιήσεις** περιγράφουν τους στόχους της διοίκησης, καθώς και τις πολιτικές και τις διαδικασίες για τη διαχείριση των κινδύνων.

Οι **ποσοτικές γνωστοποιήσεις** παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με την έκταση στην οποία η εταιρεία είναι εκτεθειμένη σε κίνδυνο, βασιζόμενο στην πληροφόρηση που παρέχεται εσωτερικά στα διοικητικά στελέχη.

Όλες οι γνωστοποιήσεις (ποιοτικές και ποσοτικές) παρέχουν μια γενική εικόνα σχετικά με τη χρήση των χρηματοοικονομικών εργαλείων από την εταιρεία και την έκθεση στον κίνδυνο που δημιουργείται.

Όταν το παρόν πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού εργαλείου, η εταιρεία πρέπει να κάνει την κατάλληλη ταξινόμηση σε κατηγορίες, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών εργαλείων. Η εταιρεία πρέπει να παρέχει επαρκή πληροφόρηση ώστε να επιτρέπει τη συμφωνία με τα επιμέρους στοιχεία που παρουσιάζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (statement of financial position).

2.36 ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς

Σκοπός του ΔΠΧΠ 8 είναι η οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

Εύρος

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης (ή στις ενοποιημένες καταστάσεις όταν υπάρχει μητρική εταιρεία) όπου οι μετοχές διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο ή κρίνονται προς διαπραγμάτευση.

Ορισμοί

Γνωστοποιούμενοι τομείς είναι λειτουργικοί τομείς ή μία ομάδα λειτουργικών τομέων που ικανοποιούν συγκεκριμένα κριτήρια.

Λειτουργικοί τομείς είναι τμήματα της επιχείρησης για τα οποία είναι διαθέσιμη ξεχωριστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η οποία εξετάζεται τακτικά από τη διοίκηση ώστε να αποφασιστεί η κατανομή των πόρων και να αξιολογηθεί η απόδοση.

Γνωστοποιήσεις

Πληροφορίες που παρουσιάζονται:

- έσοδα από εξωτερικούς πελάτες
- έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας επιχείρησης
- έσοδα και έξοδα από τόκους
- αποσβέσεις
- σημαντικά στοιχεία των εξόδων και εσόδων
- το ποσοστό της επιχείρησης στα κέρδη ή ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος
- σημαντικά μη ταμειακά στοιχεία, άλλα εκτός των αποσβέσεων
- πληροφορίες σχετικά με γεωγραφικές περιοχές
- μια επιβεβαίωση ότι το άθροισμα των επιμέρους στοιχείων συμφωνεί με το αντίστοιχο συγκεντρωτικό μέγεθος κάθε στοιχείου, όπως παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμοί και κατάσταση αποτελεσμάτων) της εταιρείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 ΔΛΠ 1 - Βασικές Διαφορές με Ελληνικό Γενικό λογιστικό Σχέδιο

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 παρουσιάζει ουσιαστικές διαφορές με το ελληνικό λογιστικό σχέδιο. Στην ελληνική νομοθεσία δεν είναι απαραίτητη η κατάρτιση της κατάστασης μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων και της κατάστασης Αποτελεσμάτων των Ταμειακών Ροών. Παρ' όλα αυτά στην χώρα μας το κενό αυτό καλύπτεται με την σύνταξη του πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, στον οποίο εμφανίζονται μεταβολές της Καθαρής Θέσης που προήλθε είτε κατά την διάρκεια της χρήσης (αυξήσεις μετοχικών κεφαλαίων, ληφθείσες επιχορηγήσεις) είτε μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων στο τέλος χρήσης.

Όσον αφορά στην Κατάσταση Ταμειακών ροών υποχρεούνται στην σύνταξη της μόνο οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών κατόπιν σχετικής απαίτησης της επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Για τις μη εισηγμένες δεν επιβάλλεται η κατάρτιση αυτής της κατάστασης.

Σύμφωνα με το ΕΛΠ οι πληροφορίες του προσαρτήματος καθορίζονται από τον νόμο Ν.2190/1029 περί ανώνυμων εταιρειών και την φορολογική νομοθεσία. Οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα είναι ελλιπείς από αυτά που προβλέπει το ΔΛΠ 1 και οι χρήστες δεν έχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.

3.2 ΔΛΠ 2 - Βασικές Διαφορές με Ελληνικό Γενικό λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με το κόστος κτήσης στα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι δυνατόν, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθορίζει το ΔΛΠ 23, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων συναλλαγματικές διαφορές δανείων και διαφορές πιστώσεων ενώ στα ΕΛΠ οι τόκοι δανείων δεν κοστολογούνται ακόμη και στην περίπτωση που τα αποθέματα χρειάζονται χρόνο ωρίμανσης.

Όσον αφορά την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή (μαζική επαναλαμβανόμενη παραγωγή, αγοραζόμενα σε σειρά) προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους. Αντίθετα στα ΕΛΠ η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε παραδεδεγμένη μέθοδος, δηλαδή και με άλλες μεθόδους (π.χ. και με τη LIFO).

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης γίνεται μόνο με μία από τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους. Από την άλλη ο προσδιορισμός του κόστους στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα γίνεται με οποιαδήποτε παραδεδεγμένη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους. Επίσης στα διεθνή λογιστικά πρότυπα τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης. Δεν χρησιμοποιείται ως μέγεθος σύγκρισης των τιμών η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Κατά τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης). Τέλος σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα μεγάλα ως προς τον αριθμό και την ταχύτητα κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατόν να αποτιμώνται με την μέθοδο των « Λιανικών Πωλήσεων » ενώ στα ΕΛΠ η μέθοδος αυτή δεν επιτρέπεται. Στα ΔΛΠ επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εφόσον η αλλαγή θα οδηγήσει σε ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών και αναφερθεί η επίπτωση στα αποτελέσματα της αλλαγής μεθόδου. Η αλλαγή αυτή κατά τα ΕΛΠ προϋποθέτει έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων. Σε μερικές περιπτώσεις το ΔΛΠ 2 επιτρέπει τη συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, για παράδειγμα, όταν είδη αποθεμάτων αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωγραφικής

περιοχής και πρακτικά δεν μπορούν να αποτιμηθούν από είδη της παραγωγικής γραμμής. Ενώ στα ΕΛΠ εφαρμόζεται πάντα ο κανόνας της **κατά είδος χαμηλότερης τιμής** και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση όμοιων ή συγγενών ειδών. Στην περίπτωση υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους, κατά τα ΔΛΠ, η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων. Σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης του προγενέστερα υποτιμημένου αποθέματος, η διαφορά υποτίμησης αντिलογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώληση του προσδιορίζεται από την διαφορά τιμής πώλησης και αρχικού κόστους κτήσης. Ενώ επί της υποτίμησης αποθέματος, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Δεν αντिलογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμημένου αποθέματος.

3.3 ΔΛΠ 7 - Βασικές Διαφορές με Ελληνικό Γενικό λογιστικό Σχέδιο

Η πρώτη διαφορά εντοπίζεται στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Συγκεκριμένα, ο νόμος περί Ανωνύμων Εταιρειών Ν.2190/ 1920 και το Λογιστικό Σχέδιο της χώρας μας επιβάλλουν την σύνταξη της κατάστασης Ταμειακών Ροών. Η προφανής αιτία είναι ότι αυτή η κατάσταση δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Εν τούτοις με την υπ' αριθμόν 5/204/14.11.2000 (Φ.Ε.Κ. 1487/Β') απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, υποχρεώνονται οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν την συγκεκριμένη κατάσταση. Η απόφαση αυτή αποτελεί σημαντικό βήμα σύγκλησης των ελληνικών προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, η ελληνική νομοθεσία απαιτεί την εφαρμογή της άμεσης μεθόδου για την κατάρτιση της εν λόγω κατάστασης , ενώ τα ΔΛΠ , απλώς, προτρέπουν τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την άμεση μέθοδο.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών που κατατίθεται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς της χώρας μας είναι περισσότερο σύνθετη και λεπτομερής σε σύγκριση με την Κατάσταση Ταμειακών Ροών που δημοσιεύεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η διαφορά αυτή γίνεται περισσότερο σαφής με το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι πρέπει να υπολογιστούν οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από εισπράξεις από πελάτες. Κατά τα ελληνικά πρότυπα, αφαιρούνται από τις πωλήσεις τα υπόλοιπα των πελατών τέλος χρήσεως και προστίθενται τα υπόλοιπα των πελατών αρχής χρήσεως. Στην κατάσταση εμφανίζονται όλοι οι επιμέρους λογαριασμοί. Αντίθετα, κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 εμφανίζεται μόνο το τελικό ποσό αυτού του υπολογισμού.

3.4 ΔΛΠ 8 – Βασικές Διαφορές με Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ ΔΛΠ 8 και ΕΛΠ είναι ότι, καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά.

Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωρηθεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσεως (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εκτός από την καταχώριση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης αφορά στοιχείο της καθαρής θέσης τότε καταχωρείται στην Καθαρή Θέση.

Τέλος, η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει τα λάθη προγενέστερων περιόδων, εκτός από τις διαφορές στον φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, όπου προβλέπεται η τήρηση σχετικού λογαριασμού.

3.5 ΔΛΠ 10 – Βασικές Διαφορές με Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν αναφέρεται με ειδικό τρόπο σε γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού. Μόνο όταν διενεργούνται προβλέψεις λαμβάνονται υπόψη αυτά τα γεγονότα. Συγχρόνως, ο νόμος περί ανωνύμων εταιρειών Ν. 2190/1920 υποχρεώνει το Διοικητικό Συμβούλιο κάθε επιχείρησης να γνωστοποιεί στην Γενική Συνέλευση των μετόχων κάθε σημαντικό γεγονός, το οποίο έχει συμβεί στο χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξης της χρήσεως και της υποβολής της έκθεσης.

Όσον αφορά τα μερίσματα προς τους κατόχους τίτλων, η ελληνική νομοθεσία αναφέρει ότι αυτά αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και δεν απαιτείται η τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Αντίθετα, το Πρότυπο ορίζει ότι τα μερίσματα πληρωτέα δεν πρέπει να καταχωρούνται, αλλά μόνο να γνωστοποιούνται.

3.6 ΔΛΠ 11 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση Νο 257/1995 του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΥΛ), οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου είτε με βάση τη μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Βέβαια η πιο συνηθισμένη 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. Στο ελληνικό δίκαιο οι όποιες μελλοντικές ζημιές δεν αναγνωρίζονται, ενώ κατά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα Αποτελέσματα.

3.7 ΔΛΠ 12 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Ο φόρος εισοδήματος κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνιστά δαπάνη δηλαδή είναι το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης και καταχωρείται ως δαπάνη στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης». Ο φόρος εισοδήματος κατά τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αντλείται από την διάθεση των κερδών δηλαδή ο φόρος δεν συνιστά έξοδα και, συνεπώς δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα χρήσης, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό και καταχωρείται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης».

Στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δεν γίνεται διάκριση του φόρου εισοδήματος και το ποσό του φόρου υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη. Στα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο. Τρέχων φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που αφορά το φορολογούμενο κέρδος της χρήσης και αναβαλλόμενος φόρος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές. Όσο αφορά την ζημία χρήσης, που μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσης, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο του 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 στο μέλλον κέρδη που θα κάνει εφικτό το συμψηφισμό της απαίτησης. Στα ΕΛΠ αυτό δεν εξετάζεται ούτε λογιστικά και καταγράφεται το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημιές.

Μια εξίσου σημαντική διαφορά αφορά τις έννοιες της λογιστικής και της φορολογικής βάσης. Τα ελληνικά Πρότυπα αναγνωρίζουν ως λογιστική βάση τη λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης το περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση. Όσον αφορά τη φορολογική βάση, γίνεται δεκτό ότι αποτελεί τη λογιστική αξία που αναγνωρίζεται φορολογικά από το νόμο.

3.8 ΔΛΠ 14 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό λογιστικό Σχέδιο

Στην ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει διάταξη. Η οποία να υποχρεώνει την εισηγμένη επιχείρηση, με περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, να παρουσιάζει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα αποκτά σημασία από φορολογική άποψη

στον προσδιορισμό της έννοιας «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20%.

3.9 ΔΛΠ 15 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης και της χρηματοοικονομικής της θέσεως. Εφαρμόζεται όταν συντρέχουν σοβαροί λόγοι οι οποίοι έχουν επηρεάσει σοβαρά το επίπεδο των τιμών σε κάποια χώρα, έτσι ώστε να χρειάζεται αναπροσαρμογή για να εκφρασθεί το τρέχον πραγματικό επίπεδο των τιμών και συνεπώς των αξιών με τις οποίες εκφράζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Κατά τα ελληνικά πρότυπα η βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας.

Όσον αφορά τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία μέθοδο έτσι ώστε να φανερώνονται τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών. Σε αντίθεση τα Διεθνή Πρότυπα χρησιμοποιούν δυο μεθόδους για τον προσδιορισμό του εισοδήματος:

- i. Μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης με την οποία επαναπροσδιορίζονται ορισμένα ή όλα τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών.
- ii. Μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους με την οποία, ως κύρια βάση αποτιμήσεως χρησιμοποιείται το κόστος αντικαταστάσεως ή η υψηλότερη αξία μεταξύ του κόστους αντικαταστάσεως, της παρούσας αξίας και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

3.10 ΔΛΠ 16 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό σχέδιο

Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα ιδιόχρηστα ακίνητα και λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία. Δεν υπάγονται στο παρόν πρότυπο τα ακίνητα επένδυσης, για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 40, και τα <<κατέχοντα για πώληση πάγια >>. Καταχωρούνται μόνο όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) να πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και

β) το κόστος του στοιχείου να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Αντίθετα στους λογαριασμούς 10-14 και 15 το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλα τα ενσώματα πάγια χωρίς να διακρίνει σε ιδιόχρηστα πάγια, κατέχοντα για πώληση πάγια, ακίνητα επένδυσης κ.λπ.,

διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα ΔΛΠ και καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των στοιχείων.

Οι αναπροσαρμογές των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές. Το γεγονός αυτό έρχεται σε αντιδιαστολή με το ΕΓΛΣ σύμφωνα με το οποίο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσης και δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής. Κατ' εξαίρεση, η αναπροσαρμογή επιτρέπεται με εφαρμογή ειδικού νόμου. Ο φορολογικός νόμος 2065/1992 καθιέρωσε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) ανά τετραετία από την χρήση 1992.

Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα) βαρύνουν το κόστος του παγίου, ενώ στα ΔΛΠ χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική απαξίωσή του. Στη χώρα μας, οι αποσβέσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι υποχρεωτικές και πρέπει να διενεργούνται με βάση τους συντελεστές που ορίζει το Π.Δ 100/1998. Στην περίπτωση που χρησιμοποιηθούν ανώτεροι συντελεστές, η επιχείρηση δεν απαλλάσσεται φορολογικά για τις πρόσθετες αποσβέσεις, ενώ σε περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών χάνει το δικαίωμα έκπτωσης των υπόλοιπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις.

Σύμφωνα με ΔΛΠ 16 επιτρέπεται επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης των παγίων στοιχείων. Αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια, η μέθοδος αυτή πρέπει να τροποποιείται. Σε αντίθεση το ελληνικό λογιστικό σχέδιο επιβάλλει την πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου. Κατ' εξαίρεση, οι αποσβέσεις ορισμένων καινούριων μηχανημάτων, που έχουν αποκτηθεί από 1.1.1998 και έπειτα, μπορεί να διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί της μειούμενης αξίας).

Όσον αφορά την ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και η δαπάνη της απόσβεσης να αναπροσαρμόζεται σε περίπτωση που οι προσδοκίες διαφέρουν σημαντικά από τις προηγούμενες εκτιμήσεις ενώ αντίθετα με την ελληνική νομοθεσία ο προσδιορισμός του συντελεστή απόσβεσης δεν λαμβάνεται υπόψη στην ωφέλιμη ζωή του παγίου.

3.11 ΔΛΠ 17 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Το ΔΛΠ 17 αντίθετα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, αναγνωρίζει τον χρηματοδοτικό χαρακτήρα των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) με αποτέλεσμα να επιβάλλει διαφορετικούς κανόνες για την λογιστική απεικόνισή του. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να «αλλοιώνονται» ορισμένες διατάξεις του νόμου Ν.1665/1986 για το leasing οι οποίες έρχονται σε ευθεία αντίθεση. Συγκεκριμένα:

- Αποσβέσεις

Με το καθεστώς των ΔΛΠ, ο μισθωτής διενεργεί αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου έχοντας ως βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου, ενώ στην ελληνική νομοθεσία η διενέργεια των αποσβέσεων γίνεται από την εκμισθώτρια εταιρεία leasing έχοντας ως βάση την διάρκεια της μίσθωσης.

- Έσοδα – Έξοδα

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ως έσοδο το εκμισθωτή και έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνου του μισθώματος που αφορά στην αποπληρωμή του τόκου. Αντιθέτως η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει ότι τα μισθώματα που δίνει ο μισθωτής (ενοικιαστής) στον εκμισθωτή (ιδιοκτήτης) αποτελούν λειτουργικές δαπάνες ως προς την πλευρά του μισθωτή και αναγνωρίζονται ως φορολογική έκπτωση.

- Προβλέψεις

Η ελληνική νομοθεσία προσδιορίζει φορολογικά το εκπιπτόμενο ποσοστό προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων στο 2%. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που διενεργούνται οι εταιρείες leasing για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι είτε μεγαλύτερες είτε μικρότερες από τις προβλέψεις που αναγνωρίζονται επί του παρόντος για φορολογική έκπτωση.

3.12 ΔΛΠ 18 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αναγνώριση εσόδων σε κάθε χρήση ακολουθεί τους εξής κανόνες:

- Η Αρχή του Δεδουλεμένου
- Η Αρχή του Χρονικού Συσχετισμού Εσόδων – Εξόδων

Οι παραπάνω αρχές δεν συμπίπτουν πλήρως με τις Αρχές Αναγνώρισης Εσόδων του Κ.Φ.Ε ο οποίος βασίζεται στην Αρχή του ληξιαπρόθεσμου και του απαιτητού. Με απλά λόγια τίθεται

θέμα μεταβολής του τρόπου προσδιορισμού των εσόδων της χρήσης για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

3.13 ΔΛΠ 19 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Στην ελληνική νομοθεσία γίνονται προβλέψεις για τις αποζημιώσεις είτε σε περίπτωση συνταξιοδότησης είτε σε περίπτωση απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20. Ειδικότερα ο νόμος 2190 αναφέρει για τη διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στην πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.

Αντίθετα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 19 όταν η επιχείρηση συμμετέχει σε Ταμείο καθορισμένων παροχών, είναι υποχρεωμένη να διενεργεί πρόβλεψη για την υποχρέωση που της αναλογεί.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείτε το επόμενο οικονομικό έτος.

3.14 ΔΛΠ 20 - Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται μόνο όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σε αντίθετα βέβαια με την χώρα μας η επιχορήγηση καταχωρείται μόνο αν υπάρχει βεβαιότητα είσπραξής της και δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με του όρους της επιχορήγησης.

Ακόμα ως αντίθεση με το ΔΛΠ 20 , επισημαίνεται το γεγονός ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν λαμβάνει υπόψη την κρατική επιχορήγηση, η οποία δίνεται στην επιχείρηση με μορφή χαριστικών δανείων και μη νομισματικών στοιχείων .

Επιπρόσθετα, διαφορά εντοπίζεται στην λογιστική αντιμετώπιση της επιχορήγησης για πάγιες επενδύσεις. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής καταχωρείται: α) στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου ή Β) σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού ως «έσοδα επομένων χρήσεων». Σε αντίθετα με τα ισχύοντα ελληνικά πρότυπα ο πρώτος τρόπος (α)

εκλείπει και η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται στον λογαριασμό της καθαρής θέσης 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». Βέβαια να σημειωθεί ότι οι επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται απευθείας σε λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων ενώ κατά το ΕΓΛΣ καταχωρούνται μόνο στα Ίδια Κεφάλαια (λ. 41.10).

Η επιχορήγηση αποσβένεται και καταχωρείται στα Αποτελέσματα των Χρήσεων όπου και θα αποσβεστεί το πάγιο . Η κίνηση αυτή είτε αναγνωρίζεται φορολογικά είτε όχι και θεωρείται ως εκπιπτόμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου . Σε αντίθεση με την χώρα μας η επιχορήγηση αποτελεί αποθεματικό είτε το πάγιο δεν αποσβένεται είτε αποσβένεται και η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών ή για οικονομική ενίσχυση, η επιχορηγήσεις καταχωρούνται στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Στα ελληνικά πρότυπα δεν επιτρέπεται η καταχώριση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικία δαπάνης και καταχωρούνται πάντοτε στα έσοδα (λ. 74.03, 74.05 κ.α.). Ενδιαφέρον παρουσιάζει ο νόμος Ν.2601/1998 και είναι ο τρέχον αναπτυξιακός νόμος που ορίζει την παροχή κρατικών επιχορηγήσεων στην χώρα μας και οποίος δεν εφαρμόζεται στα πιστωτικά ιδρύματα.

3.15 ΔΛΠ 21- Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν μόνο δάνεια για απόκτηση παγίων, ο ΚΒΣ ορίζει ότι οι χρεωστικές διαφορές κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται, αφού συμψηφισθούν με τυχόν πιστωτικές διαφορές από αντίστοιχα δάνεια, ανάλογα με την χρονική διάρκεια του δανείου που έχει απομείνει. Αυτό ισχύει και στα ΔΛΠ όμως με την διαφορά ότι γίνεται ολική εξοδοποίηση των σχετικών διαφορών στη χρήση όπου τίθεται το ζήτημα της αναγνώρισης της έκπτωσης για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω διαφοράς.

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές από επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις στα ΔΛΠ απεικονίζονται στην Καθαρή Θέση μέχρι τη μεταβίβαση τους, όπου αναγνωρίζεται ως εισόδημα ή δαπάνη. Αυτό ισχύει και για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα σαν αντιστάθμιση του κινδύνου από επενδύσεις σε αλλοδαπή επιχείρηση. Για τις επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις η ελληνική νομοθεσία προβλέπει την καταχώριση τους στα αποτελέσματα όπου είτε εκπίπτουν είτε συνυπολογίζονται στα φορολογητέα εισοδήματα. Με αυτό τον τρόπο τίθεται το ζήτημα αν οι συναλλαγματικές διαφορές από τις επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις θα συνεχίσουν να καθορίζουν το ετήσιο φορολογικό αποτέλεσμα ή θα λαμβάνονται υπόψη μόνο εάν και στο χρόνο που γίνεται η μεταβίβαση της επένδυσης.

3.16 ΔΛΠ 22 - Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Οι συγχωνεύσεις ρυθμίζονται στο ελληνικό δίκαιο από ένα εκτενές πλέγμα διατάξεων, και για φορολογικούς σκοπούς διέπονται από δυο νομοθετήματα, όπου στο ένα επιβάλλεται η αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες ενώ στο άλλο όχι. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ τίθεται ζήτημα διαφορετικού τρόπου υλοποίησης εξαγορών και συγχωνεύσεων, εφόσον θέτουν συγκεκριμένα κριτήρια σχετικά με τη μέθοδο που θα ακολουθηθεί, ενώ με τις ισχύουσες διατάξεις, που έχουν διαμορφωθεί γύρω από έναν άξονα φορολογικών διευκολύνσεων, είναι απλά θέμα επιλογής των εμπλεκόμενων μερών.

3.17 ΔΛΠ 23 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Κατά το ελληνικό δίκαιο τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της, εκτός εκείνων που αφορούν τη χρηματοδότηση παγίων που βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί μπορούν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς απόσβεσης και να αποσβένονται είτε ολικά είτε τμηματικά και ισόποσα εντός 5 ετών. Κατά τα ΔΛΠ το κόστος δανεισμού εκπίπτει ως έξοδο της χρήσης στην οποία προέκυψε, αλλά μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί και να ενσωματωθεί στην τιμή κτήσης του παγίου, αν σχετίζεται με την κατασκευή παγίου.

3.18 ΔΛΠ 24 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου ν.2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται μόνο οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική και οι θυγατρικές αυτών των επιχειρήσεων ή οι συνδεδεμένες μαζί τους. Αντίθετα, σύμφωνα με τα ΔΛΠ συνδεδεμένα θεωρούνται δυο μέρη αν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος κατά την λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων. Παραδείγματα σχέσεων δυο συνδεδεμένων μερών είναι:

- Σχέση μητρικής θυγατρικής
- Εταιρείες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο συγγενείς εταιρείες
- Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας.

Όσον αφορά το λογιστικό σχέδιο οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν για τις εταιρείες που υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, ανάλυση η οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μια από αυτές. Ωστόσο. Η μητρική εταιρεία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημα της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών, εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν. Επίσης σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του ισολογισμού. Ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν

- σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών
- φύση, είδος και ποσό (ή ποσοστό) των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη με κατάλληλη κατηγοριοποίηση.

3.19 ΔΛΠ 27 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τις ελληνικές βασικές λογιστικές αρχές για την απόδειξη ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει συμμετοχή τουλάχιστον κατά 20% σε μετοχές ή δικαίωμα ψήφου, ενώ σύμφωνα με το πρότυπο αυτό απαιτείται ποσοστό 50%, χωρίς να σημαίνει ότι αν η επιχείρηση δεν κατέχει αυτό το ποσοστό δεν υπάρχει περίπτωση δημιουργίας σχέσης μητρικής – θυγατρικής. Ακόμη, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων, ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ το συμφέρον μειοψηφίας πρέπει να εμφανίζεται στους ενοποιημένους ισολογισμούς ξεχωριστά από την Καθαρή Θέση και τις τρέχουσες υποχρεώσεις του ομίλου.

3.20 ΔΛΠ 28 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Όσον αφορά την αποτίμηση των συμμετοχών με τα ΔΛΠ στις ενοποιημένες καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζεται η αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία είναι ίδια με αυτή της αποτίμησης των χρεογράφων, δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης.

Αυτός ο διαφορετικός τρόπος αποτίμησης των συμμετοχών γεννά το ερώτημα αν θα εφαρμόζεται και για φορολογικούς σκοπούς όπου αν ισχύει αυτό προκύπτει το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού του κέρδους ή της ζημίας από την αποτίμηση, όταν αυτή δεν γίνεται στο κόστος κτήσης.

Στο πρότυπο αυτό, για το κλείσιμο της χρήσης οι επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής. Αντίθετα οι ελληνικές επιχειρήσεις κλείνουν την χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Βέβαια γίνεται εξαίρεση εφόσον το επιτρέπουν οι σχετικές διατάξεις της ημερομηνίας ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο αν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%.

3.21 ΔΛΠ 30 Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Όσον αφορά τις προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες υπολογίζονται κατά 1% επί των μέσων ετήσιων υπολοίπων και χορηγήσεων, ενώ επιτρέπεται ο σχηματισμός ειδικών προβλέψεων με φορολογική αναγνώριση εάν χρησιμοποιηθούν μέσα σε 8 έτη. Τα ΔΛΠ δεν προβλέπουν τέτοιους περιορισμούς.

3.22 ΔΛΠ 31 Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ προβλέπονται 3 είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς (α) Συμμετοχική δραστηριότητα (β) Συμμετοχική εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού (γ) Συμμετοχικός έλεγχος σε άλλο νομικό πρόσωπο όπου η λογιστική μεταχείριση των κοινοπραξιών εξαρτάται από τον τύπο κοινοπραξίας που αναφέρεται η κάθε περίπτωση. Επίσης στα ΔΛΠ κάποιες συμμετοχές σε κοινοπραξία μπορεί να αντιμετωπίζονται ως επενδυτικής φύσης. Σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία υπάρχει μια και μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά και είναι αυτή της ιδιότυπης ένωσης επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού η οποία κατατίθεται στην εφορία με έγγραφο συμφωνητικού σύστασης και στην συνέχεια η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται καταρχήν στο επίπεδο της κοινοπραξίας και όχι των κοινοπρακτούντων μερών.

3.23 ΔΛΠ 32 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σε αυτό το πρότυπο οι μόνες διαφορές που σημειώνονται με βάση αυτά που ισχύουν σήμερα, είναι στο θέμα του συμψηφισμού των στοιχείων όπου σύμφωνα με 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 υπάρχει πολύ μακρινή και ελάχιστη πιθανότητα ρευστοποίησης με μετρητά, τότε ταξινομούνται ως έντιμη υποχρέωση. Αντίθετα με όλα αυτά, στις βασικές λογιστικές αρχές δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη και συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.

3.24 ΔΛΠ 34 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εκδίδονται τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης και για τις εισηγμένες με την προϋπόθεση να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Αντίθετα το πρότυπο δεν ορίζει χρονικό διάστημα έκδοσης τους και την τακτικότητα έκδοσης τους, ούτε και ποιες επιχειρήσεις θα τις εκδίδουν. Αυτά τα θέματα τα αφήνει στη νομοθετική δικαιοδοσία των αρμόδιων αρχών του κάθε κράτους.

Με βάση τα ΔΛΠ οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, την κατάσταση μεταβολών της Καθαρής Θέσης και τις επεξηγηματικές σημειώσεις, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία θα πρέπει να περιέχουν τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Με λίγα λόγια, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαφορές είναι όμοιες με τις διαφορές που σημειώνονται μεταξύ ελληνικού δικαίου και του ΔΛΠ 1.

3.25 ΔΛΠ 36 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία αναγνωρίστηκε αυτή. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Σύμφωνα 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 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. 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 υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, 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 συμπεραίνουμε ότι παρά το γεγονός ότι 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.

3.26 ΔΛΠ 37 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ σε μια επιχείρηση διενεργούνται προβλέψεις σε πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας των παγίων και σε πιθανά μελλοντικά έξοδα. Οι ανωτέρω προβλέψεις, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, δεν αναγνωρίζουν φορολογικά την έκπτωση με εξαίρεση τις ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και για συνταξιοδότηση προσωπικού. Αυτό στην πράξη σημαίνει ότι οι Ελληνικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις εκτός των φορολογικά αναγνωριζόμενων παρόλο που είναι υποχρεωτικό από το ελληνικό δίκαιο.

3.27 ΔΛΠ 38 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Όσον αφορά την έκπτωση εξόδων πολυετούς απόσβεσης, τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20 και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης. Αντίθετα η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει την φορολογική έκπτωση των σχετικών δαπανών κατά την χρήση που αυτές προκύπτουν.

Η απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση είτε εφάπαξ είτε ισόποσα και μέσα σε μια πενταετία. Στα ΔΛΠ τίθεται το ζήτημα αν αυτή η απόσβεση θα αναγνωρίζεται φορολογικά σαν φορολογική έκπτωση μέχρι και σε 20 χρόνια.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή των άυλων παγίων γίνεται στην εύλογη αξία του παγίου και επιβαρύνονται ή αυξάνονται τα αποτελέσματα χρήσης. Αντίθετα, κατά τα

ΕΛΠ δεν υπάρχουν διατάξεις περί αποτίμησης άυλων αγαθών. Με αυτή την διαφορά τίθεται το ζήτημα για τον προσδιορισμό της αξίας αποτίμησης του παγίου για φορολογικούς σκοπούς διότι επηρεάζει:

- Τον καθορισμό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων, όπου προβλέπονται
- Τον φορολογικό χειρισμό (συνυπολογισμό στα φορολογητέα κέρδη ή όχι) των κερδών ή ζημιών που ίσως προκύψουν από την αποτίμηση
- Και τον προσδιορισμό και φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημίας από μεταγενέστερη πώληση του παγίου.

3.28 ΔΛΠ 39 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Όσον αφορά της χορηγήσεις τα ΔΛΠ τις αντιμετωπίζουν ως χρηματοοικονομικά μέσα και επομένως υπόκεινται σε αποτίμηση όπου οι διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση μεταφέρονται στα αποτελέσματα ή απευθείας στην καθαρή θέση. Στην ελληνική νομοθεσία δεν περιλαμβάνεται διάταξη για αποτίμηση χορηγήσεων. Από αυτή την διαφορά προκύπτει το ερώτημα αν η αποτίμηση κατά τα ΔΛΠ θα εφαρμόζεται μόνο για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς. Επίσης σε περίπτωση διαφοράς από την αποτίμηση, θα πρέπει να εξετάζεται με ποιο τρόπο και σε ποια βάση θα επηρεάζει το φορολογητέο αποτέλεσμα, το σχετικό κέρδος ή ζημία με αντίστοιχη προσθήκη στα ΕΛΠ.

Η αποτίμηση των χρεογράφων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ γίνεται στην εύλογη αξία κατά την ημέρα αποτίμησης και δημιουργούνται τόσο θετικές (κέρδος), όσο και αρνητικές διαφορές (ζημία) από την αποτίμηση. Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο η αποτίμηση των χρεογράφων γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας. Ως τρέχουσα ρυθμίζεται, ειδικά για χρεόγραφα που είναι εισηγμένα σε Χρηματιστήριο, η μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα χρήσης. Επομένως τίθεται και εδώ το ζήτημα αν αυτά που προβλέπονται στα διεθνή πρότυπα θα εφαρμόζονται μόνο για σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, η θα ισχύουν και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς, με αντίστοιχη τροποποίηση του ΚΒΣ.

Από τα παραπάνω προκύπτει διαφορά στον φορολογικό χειρισμό του κέρδους και της ζημίας. Συγκεκριμένα με βάση τα ΔΛΠ, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Με βάση τα ΕΛΠ, από την αποτίμηση των χρεογράφων δεν νοείται κέρδος από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις οπότε η ζημία που ίσως προκύψει δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε λογαριασμούς αποθεματικών «Αποθεματικά από Χρεόγραφα» για συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή/λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

Η σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας έγκειται στο ότι, σύμφωνα με τα πρώτα, τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, ενώ η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημίας από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς αντιστάθμισης.

3.29 ΔΛΠ 40 – Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Το μόνο που ορίζεται είναι ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή. Αντίθετα, στα ΔΛΠ επένδυση σε ακίνητα είναι τα ακίνητα (έδαφος ή κτίριο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, ώστε να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση. Ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά.

Ακόμη, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη χρήση εναλλακτικών λογιστικών αρχών για μία συναλλαγή. Αφήνεται στην πρωτοβουλία των μονάδων η χρήση ή μη κάποιας αρχής. Αντίθετα, στην περίπτωση που ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο προβλέπει περισσότερες από μία λογιστικές μεθόδους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόζει πάγια μία από τις μεθόδους, εκτός εάν το Πρότυπο ή η Ερμηνευτική Εγκύκλιος συγκεκριμένα απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση των ειδών (συναλλαγές, υπόλοιπα, ποσά κλπ), για τα οποία διαφορετικές μέθοδοι είναι κατάλληλες. Όταν ένα πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση, θα πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται πάγια η καταλληλότερη μέθοδος για κάθε κατηγορία. Όταν έχει αρχικά επιλεγεί η κατάλληλη μέθοδος, κάθε αλλαγή αυτής θα πρέπει να γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 και να εφαρμόζεται σε όλα τα είδη ή κατηγορίες ειδών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4 Σχέδιο δράσης των επιχειρήσεων για τη μετάβαση στα ΔΛΠ

4.1 Ολοκληρωμένο παράδειγμα πρώτης χρήσης 2005

4.1.1 Εισαγωγική αναφορά στην τεχνική της μετατροπής σε ΔΛΠ

Κατά την πρώτη εφαρμογή, παρά το γεγονός ότι ίσως είναι πολλά τα σημεία που χρειάζονται αντιμετώπιση κατά την μετατροπή, για αρκετές επιχειρήσεις, η μετατροπή των υπολοίπων των κονδυλίων/λογαριασμών από το ΕΛΠ σε ΔΛΠ ίσως να είναι μία διαδικασία η οποία μπορεί σε επίπεδο ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης να καλύπτεται πλήρως από μονοψήφιο αριθμό εξωλογιστικών εγγραφών. Μπορεί βέβαια να απαιτείται σημαντικός όγκος εργασίας σχετικά με την συλλογή και επεξεργασία των απαραίτητων στοιχείων, αλλά εν τέλει πιθανότατα οι λογιστικές εγγραφές θα είναι λίγες.

Μετατροπή επομένων (της πρώτης) εφαρμογών

Κατά τις επόμενες (της πρώτης) φορές /χρήσεις που θα γίνεται μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, η προσέγγιση θα έχει, από χρονικής σκοπιάς ως εξής:

- Πρώτα θα γίνονται οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές που θα αναμορφώνουν την καθαρή θέση έναρξης της περιόδου X2 (1/1/X2) σε ύψος που θα είναι προφανώς το ίδιο με αυτό στο οποίο είχε καταλήξει η μετατροπή στο τέλος της εκάστοτε προηγούμενης περιόδου X1 (31/12/X1), με λογιστικές εγγραφές παρόμοιες αυτών που είχαν διενεργηθεί τότε και
- Στη συνέχεια θα γίνονται οι λογιστικές εγγραφές οι οποίες αφορούν την κλειόμενη χρήση X2 και οι οποίες σε κάποιο βαθμό θα είναι ήδη γνωστές, ή θα βασίζονται στις εγγραφές που είχαν γίνει κατά την προηγούμενη μετατροπή (της χρήσης X1)

Θα γίνονται βέβαια και σύνθετες εγγραφές, με τις οποίες γίνεται η τακτοποίηση της κλειόμενης ή προηγούμενης χρήσης. Κατά την δεύτερη και τις επόμενες εφαρμογές, θα είναι ευχερέστερο να εκτιμηθούν οι απαιτήσεις για την μετατροπή σε στοιχεία και σε χρόνο.

Απαιτούμενα στοιχεία και πηγές άντλησής τους

Τα στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητο να συλλέγουν για να διενεργηθεί η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων, αφορούν μεταξύ άλλων

- Αναλύσεις κονδυλίων,
- Αποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων και,
- Υπολογισμούς διαφόρων πληροφορικών στοιχείων (κάποια από τα οποία είναι απαραίτητα για τη σύνταξη των Σημειωμάτων/«προσαρτήματος»)

Σχετικά με τις πηγές άντλησης αυτών των στοιχείων, σημειώνεται ότι:

- Κάποιοι από τους υπολογισμούς αυτούς μπορεί να γίνονται από τις οικονομικές υπηρεσίες της εταιρείας
- Άλλοι απαιτούν τη συμβολή της διοικήσεως ή και άλλων τμημάτων της εταιρείας, ενώ
- Άλλοι απαιτούν συνεργασίες με εξωτερικούς συνεργάτες ή άλλα τρίτα μέρη.

Σε περίπτωση ομίλου επιχειρήσεων (και προφανώς κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων), η συλλογή των ανωτέρω στοιχείων αφορά όχι μόνο τη μητρική επιχείρηση αλλά και τις υπόλοιπες εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη είτε με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης είτε με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Θα πρέπει λοιπόν να υπάρχει ομοιομορφία και όλες οι εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση να ακολουθούν τις ίδιες μεθόδους.

Οφέλη από τη σύνταξη λογιστικών εγγραφών μετατροπής

Η σύνταξη λογιστικών εγγραφών για την μετατροπή των κονδυλίων /λογαριασμών από το ΕΛΠ σε ΔΛΠ κρίνεται απαραίτητη για λόγους: α) ύπαρξης τάξης και συνέπειας, όχι μόνο στην εκάστοτε παρούσα αλλά και στις προηγούμενες και επόμενες χρήσεις και β) η δυνατότητα διενέργειας επιβεβαιωτικής και ελεγκτικής εργασίας.

Παράγοντες δυσκολίας μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ

- A) Ο ταυτόχρονος επηρεασμός της παρούσας και προηγούμενων χρήσεων,
- B) Η ύπαρξη ανάγκης για εφαρμογή προσωπικής κρίσης,
- Γ) Η ύπαρξη εγγραφών ενοποίησης (αν βεβαίως γίνεται ενοποίηση) όπου κάποιες εγγραφές των ΔΛΠ διαφοροποιούνται από αυτές των ΕΛΠ και
- Δ) Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.

Ημερολόγιο Μετατροπής

Είναι ένα απλό αρχείο λογιστικού φύλλου (π.χ. EXCEL) με εφαρμογές απλών αριθμητικών πράξεων θεωρείται επαρκές για την αντιμετώπιση των αναγκών και των παραδειγμάτων της παρούσας ενότητας. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να τεκμηριώνονται πλήρως και να φυλάσσονται με προσοχή τα σχετικά φύλλα εργασίας, ώστε να γνωστοί οι χειρισμοί που ακολουθήθηκαν.

Επιλογή λογαριασμών που χρησιμοποιούνται για την μετατροπή

Για την διενέργεια των λογιστικών εγγραφών δεν χρησιμοποιούνται κατ' ανάγκη λογαριασμοί του Λογιστικού Σχεδίου. Μάλιστα, για την κατάρτιση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης (ΚΑΧ), είναι προτιμότερο να χρησιμοποιούνται οι τίτλοι όπως εμφανίζονται στο σχετικό υπόδειγμα της ΚΑΧ στο ΕΓΛΣ.

Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ

Με την ολοκλήρωση των λογιστικών εγγραφών, σε ένα απλό λογιστικό φύλλο (π.χ. EXCEL) με την εφαρμογή απλών αριθμητικών πράξεων, μεταφέρονται τα υπόλοιπα των συνολικών επιδράσεων των λογαριασμών, ενώ έχει προηγηθεί η καταγραφή των υπολοίπων των λογαριασμών, όπως αυτά απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Τα σημεία που χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή είναι: α) οι κινήσεις των αντίθετων λογαριασμών (π.χ. σωρευμένες αποσβέσεις, προβλέψεις για υποτιμήσεις ή επισφάλειες) και β) στη διαμόρφωση του τελικού κονδυλίου των Αποτελεσμάτων εις νέον, όπου καταλήγουμε σε ισότητα ενεργητικού και παθητικού και επίσης στην ισότητα μεταξύ των αποτελεσμάτων περιόδου μετά από φόρους (όπου έχουν υπολογισθεί και οι αναβαλλόμενοι φόροι) στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και του αντίστοιχου ποσού που πρέπει να καταχωρηθεί στον Πίνακα Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟΥ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2005

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2005			
Ενεργητικό		Παθητικό	
Πάγια , Κόστος κτήσης	1.000	Κεφάλαιο	200
Πάγια, σωρευμένες αποσβέσεις	[400]	Αποθέματα	100
		Αποτελέσματα εις νέον	<u>300</u>
Απαιτήσεις	500	Σύνολο ιδίων κεφ	<u>600</u>
Πρόβλεψη επισφάλειας	[100]	Υποχρεώσεις	<u>900</u>
λοιποί λογ/σμοί	[500]		
Σύνολο	1.500	Σύνολο	1.500

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	
Κύκλος Εργασιών	2.000
Κόστος πωλήσεων	[1.000]
Έξοδα διοικήσεως	[200]
Έξοδα διάθεσης	[100]
Έκτακτα έξοδα	[100]
Λοιποί λογαριασμοί	<u>[200]</u>
Κέρδη προ φόρων	400
Φόρος Εισοδήματος (25 %)	[100]
Κέρδη , μετά από φόρο	<u>300</u>

Υπάρχουν οι εξής πρόσθετες πληροφορίες :

- Το πάγιο της εταιρείας αποκτήθηκε την 01/01/2004 και ο συντελεστής απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε είναι 20% ετησίως (αποσβένοντας δηλαδή με αυτό τον τρόπο το πάγιο σε περίοδο 5ετίας). Σύμφωνα με εκτιμήσεις της εταιρείας, η ωφέλιμη ζωή του παγίου ανέρχεται σε 10 χρόνια.
- Οι αποσβέσεις του συγκεκριμένου παγίου μεταφέρονται κατά 100% στο κόστος πωλήσεων (σημαντική απλοποίηση)
- Η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις (100€) θεωρείται επαρκής και ορθά υπολογισμένη.
- Δεν έχει καταχωριστεί πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη θα έπρεπε να ανέρχεται την 31/12/2005 σε 100€, από τα οποία 60 € αφορούν προηγούμενες χρήσεις.
- Για τα δεδομένα του παραδείγματος (και για να γίνει καλύτερα κατανοητή η μεθοδολογία μετάβασης στα ΔΛΠ) θεωρούμε –αν και σπανίως αυτό είναι σωστό – ότι η επιβάρυνση του 2005 από τη δημιουργία / αύξηση της συγκεκριμένης πρόβλεψης καταχωρείται σε λογαριασμό «έκτακτου εξόδου».

4.1.2 Λογιστικές εγγραφές μετατροπής Α' χρήσης (2005)

Οι λογιστικές εγγραφές που παρατίθενται στη συνέχεια είναι οι εξής τρεις (3) :

- Τακτοποίηση του Παγίου
- Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού
- Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων

Τακτοποίηση παγίου

Το πάγιο έχει επιβαρυνθεί με αποσβέσεις 2 ετών(2004 και 2005) από 200 € για την κάθε χρήση (δηλαδή € 1.000 x20% = 200) αντί του ορθού ποσού των 100 € τη χρήση (ήτοι €1.000 x 10% =100)και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι αποσβέσεις του συγκεκριμένο παγίου μεταφέρονται στο κόστος πωλήσεων, η σχετική εγγραφή μετατροπής είναι:

Εγγραφή Νο 1 -2005	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Πάγια , σωρευμένες αποσβέσεις (από 400 σε 200)	200	
Κόστος πωλήσεων (από 200 σε 100)		100
Αποτελέσματα εις νέον (από 200 σε 100)		100

Μετά την εγγραφή Νο 1 μπορεί να καταχωριστεί και εγγραφή για αναβαλλόμενους φόρους, όπως αυτοί προκύπτουν από τη συγκεκριμένη αυτή εγγραφή, η οποία θα έχει ως εξής:

Εγγραφή Νο1- ΑΦ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση) (200 x 25%)		50
Φόροι χρήσης (αποτελέσματα) (100 x 25%)	25	
Κέρδη εις νέον (100 x 25%)	25	

Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού

Για να καταγραφεί πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη θα έπρεπε να ανέρχεται την 31/12/2005 σε 100€ από τα οποία 60 € αφορούν προηγούμενες χρήσεις, η σχετική εγγραφή είναι :

Εγγραφή Νο 2 -2005	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προβλέψεις		100
Έκτακτα έξοδα	40	
Αποτελέσματα εις νέον	60	

Από την εγγραφή αυτή προκύπτουν αναβαλλόμενοι φόροι, που καταχωρούνται ως εξής:

Εγγραφή Νο2-ΑΦ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενοι Φόροι (απαίτηση) (100 x 25%)	25	
Φόροι χρήσης (αποτελέσματα) (40 x 25 %)		10
Κέρδη εις νέον (60 x 25%)		15

Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων

Μετά τις παραπάνω εγγραφές, είναι απαραίτητο να γίνουν εγγραφή με τους αναβαλλόμενους φόρους, η οποία θα ισούται με το αλγεβρικό άθροισμα των δύο επιμέρους εγγραφών και είναι η εξής:

Εγγραφή Νο3 -2005	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενοι (υποχρέωση) [(200 -100) x 25%]	Φόροι	25
Φόροι χρήσης [(100-40) x 25%]	15	
Αποτελέσματα εις νέον [(100-60) x 25%]	10	

Για την αιτιολόγηση της εγγραφής των αναβαλλόμενων φόρων, μπορούμε να πούμε ότι:

1. Η τεχνική πλευρά (αφού επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα εις νέον και τα αποτελέσματα της χρήσης) γεννάται αυτόματα θέμα υπολογισμού και λογιστικοποίησης αναβαλλόμενων φόρων.
2. Η λογική πλευρά όπου:
 - Από τον χειρισμό των παγίων στα ΕΛΠ βιβλία, η εταιρεία γλύτωσε φόρο (αφού η επιχείρηση καταχώρησε έξοδα και στις 2 χρήσεις 2004 και 2005 μεγαλύτερα κατά 200 € των πραγματικών αναγκαίων)
 - Από τις προβλέψεις που ήταν αναγκαίες και δεν καταχωρίστηκαν στα ΕΛΠ βιβλία, η εταιρεία επιβαρύνθηκε φόρο (αφού συσσωρευτικά μέχρι τις 31/12/2005 καταχώρισε έξοδα μικρότερα κατά 100€ των πραγματικών αναγκαίων)

Αθροίζοντας τα κονδύλια η εταιρεία «γλύτωσε» φόρο που ισούται με $[(200€-100€) \times 25\% = 25€]$. Το ποσό αυτό πρέπει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ως υποχρέωση, δεδομένου ότι σε επίπεδο εταιρείας οι αναβαλλόμενοι φόροι εμφανίζονται συμψηφιστικά στον ισολογισμό.

4.1.3 Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ.

Να σημειωθεί ότι το ποσό του λογαριασμού Αποτελέσματα εις νέον προκύπτει:

A) Το ποσό της χρέωσης από: την εγγραφή Νο2 χρέωση :60 € και

από : την εγγραφή Νο3 χρέωση :10 €

B) Το ποσό της πίστωσης από :την εγγραφή Νο1 : 100 € και

από την διάθεση [€345 - € 300] : €45

Πίνακας Μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ -χρήση 2005			
	ΕΛΠ 2005 (Α)	Εγγραφές προσαρμογής (Β)	ΔΛΠ 2005 (Γ)= (Α) + (Β)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Πάγια, κόστος κτήσης	1.000		1.000
Πάγια, σωρευμένες αποσβ	[400]	200	[200]
Απαιτήσεις	500		500
Μείον Πρόβλεψη Επισφάλειας	[100]		[100]
Λοιποί Λογαριασμοί	500		500
Σύνολο	1.500		1.700
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
Κεφάλαιο	200		200
Αποθέματα	100		100
Αποτελέσματα εις νέον	300	70X , 145 Π	375
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	600		675
Προβλέψεις	0	100	100
Αναβαλλόμενοι φόροι		25	25
Υποχρεώσεις	900		900
Σύνολο	1.500		1.700
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			
Κύκλος εργασιών	2.000		2.000
Κόστος πωληθέντων	[1.000]	100	[900]
Έξοδα διοίκησης	[200]		[200]
Έξοδα διάθεσης	[100]		[100]
Έκτακτα έξοδα	[100]	40	[140]
Λοιποί Λογαριασμοί	[200]		[200]
Κέρδη ,προ φόρου	400		460
Φόρος εισοδήματος	[100]	15	[115]
Κέρδη , μετά από φόρο	300		345

Σχόλια επί των μεταβολών των βασικών μεγεθών:

Μεταβολή των Ιδίων Κεφαλαίων (ΙΚ) : (από €600 κατά ΕΛΠ, σε € 675 κατά ΔΛΠ)

- Η αύξηση των ΙΚ που προέκυψε από τα πάγια

Αφού τα πάγια πρέπει να αποσβένονται σε μεγαλύτερο χρόνο από τον χρησιμοποιηθέντα στους ΕΛΠ υπολογισμούς αποσβέσεων, η αξία των παγίων πρέπει να ανέβει. Έτσι θα αυξηθούν τα ΙΚ της εταιρείας ισόποσα.

- Η μείωση των ΙΚ προέκυψε από την καταχώριση των προβλέψεων

Αφού έπρεπε να είχα δημιουργηθεί προβλέψεις και δεν δημιουργήθηκαν κατά ΕΛΠ, κατά ΔΛΠ πρέπει να δημιουργηθούν στις 31.12.2005 ώστε να επιβαρύνουν σωστά την κλειόμενη και προηγούμενη χρήση. Έτσι μειώνονται τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας ισόποσα.

Μεταβολή των Αποτελεσμάτων Χρήσης (ΑΧ): (από €300 κατά ΕΛΠ, σε €345 κατά ΔΛΠ)

- Η αύξηση των ΑΧ προέκυψε από τα πάγια.

Τα πάγια πρέπει να αποσβεστούν σε μεγαλύτερο χρόνο από τον χρησιμοποιηθέντα στους κατά ΕΛΠ υπολογισμούς αποσβέσεων, η απόσβεση που βαρύνει την κλειόμενη χρήση πρέπει να μειωθεί

- Η μείωση των ΑΧ που προέκυψε από την καταχώριση των προβλέψεων

Οι προβλέψεις έπρεπε να είχαν αυξηθεί κατά την κλειόμενη χρήση ως έξοδο που αρχικά θα είχε δημιουργηθεί από την προηγούμενη χρήση.

4.2 Ολοκληρωμένο παράδειγμα δεύτερης χρήσης (2006)

Ο ισολογισμός και η Κατάσταση Αποτελεσμάτων της χρήσης 2006 έχουν για την εταιρεία είναι ως εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2006			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	200	Κεφάλαιο	200
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης σωρευμένες αποσβέσεις	[40]	Αποθέματα	300
	160		
Πάγια ,κόστος κτήσης	1.000	Αποτελέσματα εις νέον	400
Πάγια, σωρευμένες αποσβεσ.	[600]	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	900
	400		
Απαιτήσεις	790		
Μείον Πρόβλεψη επισφάλειας	[150]		
	640		
Λοιποί Λογαριασμοί	500	Υποχρεώσεις	800
Σύνολο	1.700	Σύνολο	1.700

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2006	
Κύκλος εργασιών	2.000
Κόστος πωλήσεων	[1.000]
Έξοδα διοίκησης	[200]
Έξοδα διάθεσης	[100]
Έκτακτα έξοδα	[100]

Λοιποί λογαριασμοί	[100]
Κέρδη προ φόρων	500
Φόρος εισοδήματος (25%)	[125]
Κέρδη , μετά από φόρο	375

Η διάθεση των μετά από φόρους κερδών της χρήση 2006 έγινε σε Κ/Ν τα €100 και σε μερίσματα τα € 275, που περιλαμβάνονται στις υποχρεώσεις, έτσι η διαμόρφωση του τελικού υπολοίπου γίνεται:

Υπόλοιπο κατά ΕΛΠ λογαριασμού ΑΝ την 31/12/2005	300€
Πλέον :από καθαρό αποτέλεσμα της χρήση 2006	100€
Υπόλοιπο κατά ΕΛΠ λογαριασμού ΑΝ την 31/12/2006	400€

Έχουμε ακόμη της εξής πληροφορίες:

1) Το πάγιο της εταιρείας είναι αυτό που είχε αποκτηθεί την 01/01/2004 και ο συντελεστής απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε είναι 20% ετησίως (αποσβένοντας το πάγιο σε περίοδο 5ετίας). Η ωφέλιμη ζωή του παγίου ανέρχεται στα 10 έτη. Οι αποσβέσεις του συγκεκριμένου παγίου μεταφέρονται κατά 100% στο κόστος πωλήσεων.

2) Στην αρχή του 2006 η εταιρεία συνάπτει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (financial lease) μηχανήμα αξίας 300 €, του οποίου η ωφέλιμη ζωή εκτιμάται σε 4 χρόνια και η υπολειμματική αξία σε μηδέν. Κατά το 2006, η εταιρεία καταβάλλει μίσθωμα 100 € ,από τα οποία τα 60€ αφορούν τόκο.

3) Η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις για το 2005 ήταν ίση με την κατά την εκτίμηση της διοικήσεως της εταιρείας επαρκή πρόβλεψη (100 €). Κατά την διοίκηση, η πρόβλεψη αυτή στις 31/12/2006 έπρεπε να ανέρχεται σε 250 € (ενώ στα ΕΛΠ έχει ανέλθει στα 150€).

4) Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης δημιουργήθηκαν στις αρχές του 2006 και αποτελούνται από δύο τμήματα:

A) ποσό 120 € που έπρεπε να αποσβεστεί σε 15 χρόνια και

B) ποσό 80 € που έπρεπε να βαρύνει τα αποτελέσματα του 2006

5) Δεν έχει καταχωριστεί πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη ,κατά την 31/12/2005 είχε εκτιμηθεί ότι έπρεπε να ανέρχεται σε 100 € και κατά την 31/12/2006 εκτιμάται σε 150 €. Σχετικά με το θέμα της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού, υπενθυμίζεται ότι τα δεδομένα της χρήσης 2005 αναφερόταν:

‘Δεν έχει καταχωριστεί πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη θα έπρεπε να ανέρχεται την 31/12/2005 σε 100€,από τα οποία 60€ αφορούν προηγούμενες χρήσεις‘

6) Δεν έχει καταχωριστεί πρόβλεψη για φορολογικές πειραιώσεις (πρόστιμα) η οποία αφορά το 2006, και εκτιμάται ότι πρέπει να ανέρχεται σε 50 € κατά την 31/12/2006.

7) Στα έσοδα της εταιρείας (στα Ελληνικά βιβλία) καταχωρίστηκε κατά το 2006 και η πώληση αποθεμάτων (κόστους κτήσης 20 € που πουλήθηκαν έναντι 35 €) που, όπως αποδείχθηκε το 2007, δεν αποτελούσαν ουσιαστική πώληση. Μάλιστα αυτά επιστράφηκαν στην εταιρεία κατά το 2007 και δεν συνεχίζεται η συνεργασία της εταιρείας με τον πελάτη.

4.2.1 Λογιστικές εγγραφές μετατροπής Β' χρήσης (2006)

Στην συνέχεια παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές που είναι απαραίτητες για την μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, οι οποίες ανέρχονται σε οκτώ.

1. Τακτοποίηση του Παγίου
2. Τακτοποίηση του μισθωμένου παγίου
3. Τακτοποίηση της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις
4. Τακτοποίηση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης
5. Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού
6. Δημιουργία πρόβλεψης για φορολογικά πρόστιμα
7. Τακτοποίηση των εσόδων της εταιρείας
8. Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων

Τακτοποίηση του Παγίου

Για να τακτοποιηθεί το πάγιο της εταιρείας, το οποίο στις 31/12/2006 έχει επιβαρυνθεί με αποσβέσεις τριών ετών (2004,2005,2006) από 200 € τη χρήση, αντί του ορθού κατά ΔΛΠ ποσού των 100€ τη χρήση και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι αποσβέσεις του συγκεκριμένου παγίου μεταφέρονται στο κόστος πωλήσεων, η σχετική τακτοποίηση μπορεί να γίνει:

Εγγραφή Νο 1- 2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Πάγια ,συσσωρευμένες αποσβέσεις (από 600 Π σε 300Π)	300	
Κόστος πωλήσεων (από 200 X σε 100 X)		100
Κέρδη εις νέον (έναρξης) (από 300 X σε 100 X)		200

Σημείωση: Η επίδραση επί των αποτελεσμάτων εις νέον ήταν ως ποσό γνωστή 200 € από την προηγούμενη χρήση 2005, όταν είχε διενεργηθεί αντίστοιχη εγγραφή.

Μετά την εγγραφή 1 πρέπει να καταχωριστεί και εγγραφή για αναβαλλόμενους φόρους.

Εγγραφή 1 ΑΦ -2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση) (300 x 25 %)		75
Φόροι χρήσης (αποτελέσματα) (100 x 25%)	25	
Κέρδη εις νέον (200 x 25%)	50	

Σημείωση: Η αντίστοιχη εγγραφή που αφορά το συγκεκριμένο πάγιο και η οποία θα καταχωριστεί κατά τις εγγραφές μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων της **επόμενης χρήσης (2007)** είναι ήδη γνωστή, σε περίπτωση βέβαια που δεν επέλθει καμία μεταβολή στις εκτιμήσεις της εταιρείας περί του παγίου και στην χρήση του παγίου. Η αναβαλλόμενη εγγραφή για το 2007 θα είναι η ίδια με την παραπάνω εγγραφή Νο1 όσον αφορά τις περιγραφές των λογαριασμών, ενώ τα ποσά αντί των 300 €, 100 € και 200 €, θα είναι 400 €, 100 € και 300 € αντίστοιχα.

Εγγραφή Νο 1 -2007	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Πάγια ,σωρευμένες αποσβέσεις (από 800 Π σε 400Π)	400	
Κόστος πωλήσεων (από 200 X σε 100 X)		100
Κέρδη εις νέον (έναρξης) (από 400 X σε 100 X)		300

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί ώστε ο λογαριασμός των Αποτελεσμάτων εις νέον έναρξης του 2007 να πιστωθεί απαραίτητως με το ποσό των 300 € που είναι το σύνολο της επίδρασης (α) επί των κερδών εις νέον 200€ και (β) επί των αποτελεσμάτων του 2006 (100€ από την εγγραφή Νο 1 2006. Σημειώνεται ότι η πίστωση αυτή των 300€ πρέπει να καταχωριστεί ακόμη και στην περίπτωση που το συγκεκριμένο πάγιο πωληθεί εντός του 2007.

Τακτοποίηση του μισθωμένου παγίου.

Σχετικά με το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση πάγιο, με μία μόνο εγγραφή να τακτοποιηθούν ταυτόχρονα:

- η καταχώριση του παγίου
- η καταχώριση των αποσβέσεων του παγίου
- ο αντιλογισμός των μισθωμάτων (εξόδου) που καταχωρίστηκαν ως έξοδα κατά ΕΛΠ
- η εμφάνιση των χρηματοοικονομικών εξόδων και
- η εμφάνιση της υποχρέωσης από τη σύμβαση, η οποία είναι αντίστοιχη της υποχρέωσης από δάνεια. Η υποχρέωση αυτή μάλιστα πρέπει να ακολουθεί και τη σωστή εμφάνιση, με ενδεχόμενο επιμερισμό σε βραχυπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη υποχρέωση.

Η εγγραφή αυτή θα είναι:

Εγγραφή Νο 2 -2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Πάγια, κόστος κτήσης	300	
Πάγια, σωρευμένες αποσβέσεις (€300 x 25% ωφέλιμη ζωή τετραετίας)		75
Κόστος πωλήσεων (αποσβέσεις)	75	
Κόστος πωλήσεων (μισθώματα)		100

Τόκοι χρεωστικοί Υποχρεώσεις από συμβάσεις leasing	60	260
--	-----------	-----

Σημείωση: Η υποχρέωση από συμβάσεις μίσθωσης ισούται με το αρχικό ποσό «δανειοδότησης», δηλαδή με 300 € μειωμένο με το ποσό της επιστροφής κεφαλαίου των 40€, δηλαδή τελικά με 260 €.

Η επιστροφή κεφαλαίου των 40€ προκύπτει από τα δεδομένα (αφού στη δόση/μισθωμάτων 100 € τα 60 € αφορούν τόκο)

- υπόλοιπο δανειακής υποχρέωσης : $300 - 40 = 260 \text{ Π}$
- επίδραση στο κόστος πωλήσεων = αποσβέσεις – μίσθωμα = $75 \text{ X} - 100 \text{ Π} = 25 \text{ Π}$

Σημείωση: Κατά την αντίστοιχη εγγραφή της επόμενης χρήσης (2007) η επίδραση στα κέρδη εις νέον έναρξης πρέπει να ισούται με Χρέωση = $75 + 60 - 100 = 35 \text{ €}$. Ίση επίδραση με το αλγεβρικό άθροισμα που προκύπτει από τα σκιασμένα ποσά της ανωτέρω εγγραφής.

Τακτοποίηση της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις

Η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τα δεδομένα (για το 2006 υπολογίζεται ότι υπολείπεται της επαρκούς πρόβλεψης κατά 100 €), πρέπει να αυξηθεί ως στοιχείο του ισολογισμού.

Όσον αφορά την επίδραση επί των αποτελεσμάτων, γίνεται δεκτό στο παράδειγμα ότι πρέπει να επιβαρυνθούν τα έκτακτα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης (και στην περίπτωση αυτή, όχι το κόστος πωληθέντων). Εξεταστέο είναι πάντως αν το μέρος της επιβάρυνσης πρέπει να επιβαρύνει τις προηγούμενες χρήσεις. Η εγγραφή θα είναι:

Εγγραφή Νο 3 - 2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (από 150Π σε 250 Π)		100
Έκτακτα αποτελέσματα (από 0 σε 100 X)	100	

Τακτοποίηση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης :

Ενώ κατά ΕΛΠ η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης 2006 ήταν ίση με $200 \text{ €} \times 20\% = 40 \text{ €}$, κατά ΔΛΠ τα αποτελέσματα του 2006 έπρεπε να επιβαρυνθούν με δύο τμήματα, συγκεκριμένα:

- με το σύνολο των 80 €, που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού του ως εξόδου πολυετούς απόσβεσης και
- με το 1/5 του ποσού των 120 € ήτοι με 8 €.

Η ανάλυση των ποσών αυτών έχει ως εξής:

	ΕΛΠ ισολ(1)	ΕΛΠ ισολ (2)	ΔΠΛ ισολ(3)	ΔΛΠ ισολ(4)
2006	160	-40	112	TRUE
2007	120	-40	104	-8
2008	80	-40	96	-8
2009	40	-40	88	-8
2010	0	-40	80	-8
20011	0	0	72	-8
2012- 2020	0	0	μειούμενο	-8

Άρα η συνολική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης του 2006 κατά ΔΛΠ ανέρχεται σε 80 € + 8€ =88 €. Η δε εγγραφή προσαρμογής είναι η εξής:

Εγγραφή Νο 4-2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης, κόστος κτήσης (από 200X σε 120 X)		80
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης, σωρευμένες αποσβέσεις (από 40 Π σε 8 Π)	32	
Κόστος πωλήσεων (από 40 X σε 88 X)	48	

Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού

Για να καταγραφεί η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη θα έπρεπε να ανέρχεται την 31/12/2005 σε 100€ και την 31/12/2006 σε 150 €, η σχετική εγγραφή της 31/12/2006 είναι:

Εγγραφή Νο 5- 2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προβλέψεις (από 0 σε 150 Π)		150
Έκτακτα έξοδα (από 0 σε 50 X)	50	
Αποτελέσματα εις νέον (από 0 σε 100 X)	100	

Η επιλογή επί των Αποτελεσμάτων εις νέον ήταν γνωστή ως ποσό (100 €) από την προηγούμενη χρήση, του 2005,όταν είχε διενεργηθεί η αντίστοιχη εγγραφή που είναι:

Εγγραφή Νο 2 -2005	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προβλέψεις		100
Έκτακτα έξοδα	40	

Αποτελέσματα εις
νέον 60

Η εγγραφή αυτή είχε επηρεάσει (α) κατά 60€ X τα αποτελέσματα εις νέον της 31/12/2004 και (β) κατά 40€ X τα αποτελέσματα χρήσης 2005.

Όμως στην κυλιόμενη χρήση 2006 αποτελούν παρελθόν τόσο η επίδραση επί των (α) αποτελεσμάτων εις νέον της 31/12/2004 όσο και η επίδραση επί των (β)αποτελεσμάτων της χρήσης 2005.

Άρα ορθώς επηρεάζονται με την παρούσα εγγραφή Νο5 , που γίνεται με ημερομηνία 31/12/2006 , τα αποτελέσματα εις νέον έναρξης (άρα της 31/12/2005με το άθροισμα των 60€ +40€ =100€ και μάλιστα χρεωστικά.

Με την ίδια λογική, κατά την αντίστοιχη εγγραφή του 2007, θα πρέπει η επίδραση επί των Αποτελεσμάτων εις νέον, έναρξης να ανέρχεται σε 150 €, ποσό ίσο με το άθροισμα των σκιασμένων τμημάτων της εγγραφής του 2006.

Κατά το 2006, αντί της μίας αυτής εγγραφής, Νο 5, μπορεί να γίνουν δύο, όπως στην περίπτωση της τακτοποίησης του παγίου. Σε τέτοια περίπτωση πάντως, το αποτέλεσμα και των δύο εγγραφών αθροιστικά θα είναι το ίδιο με αυτό της Νο 5 εγγραφής.

Δημιουργία πρόβλεψης για φορολογικά πρόστιμα

Η απαιτούμενη εγγραφή θα έχει ως εξής:

Εγγραφή Νο 6-2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προβλέψεις (από 0 σε 50 Π)		50
Φόροι χρήσης (από 100X σε 150 X)	50	

Επειδή αυτή η εγγραφή αποτελεί περαίωση της κλειόμενης χρήσης 2006, επιβαρύνεται με το συνολικό ποσό ο φόρος (έξοδο)της χρήσης. Δεν γίνεται δηλαδή κατανομή στο 2006 και στις προηγούμενες χρήσεις (για λόγους απλοποίησης, είχαμε υποθέσει ότι δεν υπήρχε ανάγκη να δημιουργηθεί τέτοια πρόβλεψη για το 2005)

Σημειώνεται ότι, κατά τα ΕΛΠ, τα φορολογικά πρόστιμα συνηθίζεται να παρουσιάζονται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων (και μάλιστα ετεροχρονισμένα, δεδομένου ότι καταχωρίζονται όταν επιδίδονται τα φύλλα ελέγχου στους ελεγχόμενους).

Αντίθετα κατά ΔΛΠ, τα φορολογικά πρόστιμα, υπό μορφή πρόβλεψης, πρέπει να περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης (δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης ΔΛΠ)

Τακτοποίηση των εσόδων της εταιρείας

Η τακτοποίηση των εσόδων που πρέπει να γίνει, πρέπει να οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα στο οποίο θα κατέληγε μια επιστροφή των πωλήσεων που θα γινόταν ήδη την 31/12/2006. Εάν είχε γίνει τέτοια επιστροφή την 31/12/2006:

- θα αναλογιζόταν η πώληση (αφενός μείωση των πωλήσεων και αφετέρου ως καταγραφή υποχρέωσης ή μείωση των απαιτήσεων αντίστοιχα) και
- θα υπήρχαν περισσότερα αποθέματα, γεγονός που περαιτέρω θα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους των πωληθέντων.

Έτσι αφού με βάση τα δεδομένα ,το κόστος ανέρχεται σε 20 € και η τιμή πώλησης σε 35 €, η εγγραφή τακτοποίησης πρέπει να είναι :

Εγγραφή Νο 7 -2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Κύκλος εργασιών (από 2.000Π σε 1.965 Π)	35	
Κόστος πωλήσεων (από 1.000 X σε 980 X)		20
Αποθέματα	20	
Υποχρεώσεις (επιστροφή χρημάτων)		35

Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων

Για να γίνει η εγγραφή σωστά, πρέπει να συνεκτιμηθούν όλες οι επιδράσεις που έγιναν μέσω των προηγούμενων λογιστικών εγγραφών και επηρέασαν την καθαρή θέση ή και τα αποτελέσματα, και οι οποίες επιφέρουν ετεροχρονισμό στον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την αντίστοιχη λογιστική αναγνώριση των εξόδων αποτελεσμάτων. Συνεκτιμώντας τις ανωτέρω επτά λογιστικές εγγραφές, που παρουσιάζονται με έντονη γραφή, στην παρούσα περίπτωση έχουμε:

Πίνακας Προσδιορισμού Αναβαλλόμενος Φόρου			
Εγγραφή	A/N έναρξης (α)	Απ/τα χρήσης (β)	A/N λήξης (γ)=(α)+(β)
1	+200 (Π)	+ 100(Π)	300
2	--	-75-60+100=-35(X)	-35
3	--	-100	-100
4	--	-48	-48
5	-100	-50	-150
6	--	--	--
7	--	-15	-15
Σύνολο	+ .100	-148	-48
X 25%	25 X	37 Π	12 X

Ο πίνακας διαβάζεται ως εξής:

- Από την εγγραφή 1 προκύπτει ότι τα αποτελέσματα εις νέον έναρξης αυξήθηκαν κατά 200 € και τα αποτελέσματα της χρήσης κατά 100 €, με αποτέλεσμα α αποτελέσματα εις νέον λήξης να αυξάνονται κατά 300 €.

- Από την εγγραφή 2 προκύπτει ότι τα αποτελέσματα εις νέον έναρξης δεν επηρεάστηκαν, και τα αποτελέσματα της χρήσης μειώθηκαν κατά 35 €, με αποτέλεσμα τα αποτελέσματα εις νέον λήξης να μειώνονται κατά 35€.
- Από την εγγραφή 3 προκύπτει ότι τα αποτελέσματα εις νέον έναρξης δεν επηρεάστηκαν, και τα αποτελέσματα της χρήσης μειώθηκαν κατά 100 € , με αποτέλεσμα τα αποτελέσματα εις νέον λήξης να μειώνονται κατά 100 €.

Η παρακάτω εγγραφή Νο σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους βασίζεται στα αθροίσματα της τελευταίας γραμμής του ανωτέρω πίνακα εφαρμόζοντας τον φορολογικό συντελεστή 25%. Η εγγραφή έχει ως εξής:

Εγγραφή Νο 8 -2006	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αναβαλλόμενοι φόροι	12	
(απαίτηση 48 x 25%)		
Αποτελέσματα εις νέον	25	
(100 x 25%)		
Φόροι χρήσης		37
(148 x 25%)		

Δεν υπολογίζεται ΑΦ μόνο για το δεδομένο Νο 6, δηλαδή για την πρόβλεψη για φορολογικές περαιώσεις. Για όλα τα άλλα δεδομένα θεωρήθηκε ως δεδομένο ότι υπολογίζεται ΑΦ (π.χ. θεωρήθηκε ότι οι εκτιμώμενοι από τη διοίκηση ως επισφαλείς πελάτες, θα τύχουν φορολογικής αναγνώρισης κάποια μελλοντική στιγμή- κατά τη διαγραφή τους από τις απαιτήσεις).

Ο φόρος , ως στοιχείο των αποτελεσμάτων , αποτελείται από τρία τμήματα ως εξής:

- φόρος που δηλώθηκε στη φορολογική δήλωση 125 X
- αναβαλλόμενοι φόροι που αναλογούν στη χρήση 37 Π(Εγγ Νο 8)
- πρόβλεψη για φορολογικές περαιώσεις(πρόστιμα) 50 X(Εγγ Νο 6)

Σύνολο

138 X

Για την αιτιολόγηση της εγγραφής των αναβαλλόμενων φόρων (φύσης της εγγραφής και ύψους ποσών), μπορούν να επικληθούν:

- Η τεχνική πλευρά (αφού επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα εις νέον ή/και τα αποτελέσματα της χρήσης - στην παρούσα περίπτωση και τα δύο μεγέθη – από προσωρινή διαφορά, γεννάται αυτόματα θέμα υπολογισμού και λογιστικοποίησης αναβαλλόμενων φόρων)
- Η λογική πλευρά, σύμφωνα με την οποία η επιχειρηματολογία έχει ως εξής:

1. Από τον χειρισμό των παγίων στα ΕΛΠ βιβλία, η εταιρεία “γλύτωσε” φόρο (αφού αθροιστικά καταχώρησε έξοδα μεγαλύτερα κατά 300€ των πραγματικών και αναγκαίων, που αφορούν και τις τρεις χρήσεις).

2. Από τον λογιστικό χειρισμό του μισθωμένου παγίου, η εταιρεία “επιβαρύνθηκε” φόρο, αφού τα κατά ΕΛΠ αποτελέσματα χρήσης 2006 επιβαρύνθηκαν κατά 35 € λιγότερο από την επιβάρυνση που θα είχαν κατά ΔΛΠ

3. Από τις προβλέψεις που ήταν αναγκαίες και δεν καταχωρίστηκαν στα ΕΛΠ βιβλία, η εταιρεία “επιβαρύνθηκε” φόρο (αφού σωρευτικά μέχρι την 31/12/2006, καταχώρισε έξοδα μικρότερα κατά 250 € των πραγματικών αναγκαίων, εκ των οποίων 100€ αφορούν τις επισφαλείς απαιτήσεις και 150 € την αποζημίωση προσωπικού).

4. Από έξοδα πολυετούς απόσβεσης

5. Από τακτοποίηση πωλήσεων.

6. Από μη πραγματοποιηθέν έσοδο.

Αθροίζοντας τα κονδύλια, καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία αθροιστικά μέχρι την 31/12/2006 “επιβαρύνθηκε” σε σχέση με τα ΔΛΠ αποτελέσματα χρήσης με φόρο που ισούται με το ποσοστό του φορολογικού συντελεστή επί τη διαφορά, δηλαδή με $(300-35-100-48-150-15) \times 25\% = 48 \times 25\% = € 12$.

Το ποσό αυτό που προσωρινά “προκατέβαλε” η εταιρεία (αφού οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος είναι ισόποσα μεγαλύτεροι των κατά ΔΛΠ ορθών), πρέπει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ως μια απαίτηση.

4.2.2 Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ

Καταχωρίζοντας σε ένα φύλλο εργασίας τα υπόλοιπα των οικονομικών καταστάσεων και τις επιδράσεις από τις οκτώ ανωτέρω εγγραφές (όλες εκ των οποίων παρουσιάζονται με έντονη γραφή, σε αντίθεση με αυτές που αφορούν την προηγούμενη ή την επόμενη χρήση και παρουσιάσαμε προηγουμένως για επεξηγηματικούς λόγους), κάνοντας, οριζόντια και κάθετα, με προσοχή τις αριθμητικές πράξεις από τις επιδράσεις αυτές, προκύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις κατά ΔΛΠ, που παρουσιάζονται στην επόμενη σελίδα.

Αιτιολόγηση στήλης εγγραφής Νο 9

Σχετικά με τη μεταφορά των επιδράσεων επί των αποτελεσμάτων χρήσης στα Αποτελέσματα εις νέον (λήξης), η συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων από τις εγγραφές Νο 1 έως Νο 8 είναι ίση με $375-214=€161$ (όπως φαίνεται στα αθροίσματα του πίνακα της επόμενης σελίδας).

Ειδικά για το ποσό της χρέωσης του λογαριασμού των Αποτελεσμάτων εις νέον, όπως έρχεται από τη διάθεση των αποτελεσμάτων, πρέπει να σημειωθεί ότι είναι αναμενόμενο οποιαδήποτε μεταβολή επέλθει στα Αποτελέσματα Χρήσης από τις απαραίτητες για τη μεταβολή – από ΕΛΠ σε ΔΛΠ- λογιστικές εγγραφές, να ισοδυναμεί ταυτόχρονα με ισόποση επίδραση επί των Αποτελεσμάτων εις νέον (έτσι βεβαίως επιτυγχάνεται ταυτόχρονα και η αυτονόητη ισότητα Ενεργητικού με Παθητικό).

Πίνακας Μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ – χρήση 2006											ΔΛΠ 2006
	ΕΛΠ 2006	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ											
Πάγια, κόστος κτήσης	1000		300 X								1300
-//-, σωρ. αποσβεσεις	[600]	300 X	75 Π								[375]
Πάγια, καθαρά											925
Απαιτήσεις	790										790
μείον πρόβλεψ επισφ	[150]			100 Π							[250]
Απαιτήσεις, καθαρες											540
Έξοδα πολυετ απ/σης	200				80 Π						120
Έξοδα πολυετ απ/σης -σωρ αποσβεσεις	[40]				32 X						[8]
Έξοδα πολ αποσ, καθ											112
Λοιποί λογ/σμοι	500								20 X		520
Αναβαλλόμενοι φόροι										12 X	12
Σύνολο	1700										2109
ΠΑΘΗΤΙΚΟ											
Κεφάλαιο	200										200
Αποθεματικά	300										300
Αποτελ εις νέον	400	200 Π				100 X			25 X	161 X	314
Συνολ ιδίων κεφαλαίων	900										814
Προβλέψεις	0					150 Π	50 Π				200
Υποχρεώσεις	800		260 Π					35 Π			1095
Σύνολο	1700										2109
Αποτελέσματα χρήσης											
Κύκλος Εργασιών	2000							35 X			1965
Κόστος πωλήσεων	[1000]	100 Π	25 Π		48 X			20 Π			[903]
Έξοδα διοίκησης	[200]										[200]
Έξοδα διάθεσης	[100]										[100]
Εκτακτα έξοδα	[100]			100 X		50 X					[250]
Χρηματοοικονομικά	0		60 X								[60]
Λοιποί λογαριασμοί	[100]										[100]
Κέρδη προ φόρων	500										352
Φόρος εισοδήματος	[125]						50 X		37 Π		[138]
Κέρδη μετά από φόρο	375										214

4.2.3 Συμπεράσματα

Όπως φάνηκε από το παρόν παράδειγμα, οι απαιτούμενες λογιστικές εγγραφές για τη μετατροπή των υπολοίπων των οικονομικών καταστάσεων ΕΛΠ σε ΔΛΠ στο παράδειγμα αυτό ανέρχονται σε εννέα (9). Είναι δηλαδή μικρός ο αριθμός των λογιστικών εγγραφών, παρά το γεγονός ότι δεν πρόκειται για απλή περίπτωση.

Σημειώνεται ότι, λαμβάνοντας υπόψιν τις εγγραφές που λαμβάνουν χώρα την 31/12/2006, η καταρτίζουσα εταιρεία πρέπει να φροντίσει για την πλήρη και σωστή τεκμηρίωση των σχετικών εργασιών και εγγραφών, έτσι ώστε να προκύπτει με ευκολία η επίδραση επί των Αποτελεσμάτων εις νέον (έναρξης) της χρήσης 2007.

Εκτιμώντας ότι η εξοικείωση με την τεχνική κατάρτισης είναι πολύ σημαντική για τον αναγνώστη θα είναι επωφελής για τους λογιστές η ενασχόληση με τα αντίστοιχα δεδομένα των εταιρειών τους, ακόμη και με στοιχεία προηγούμενων χρήσεων, που είναι οριστικά, και με υποθέσεις εργασίας, έστω εν μέρη αυθαίρετες, που θα δίνουν όμως την βάση για την επιζητούμενη εξοικείωση.

Από την επισκόπηση των τελικά διαμορφωμένων κατά τα ΔΛΠ μεγεθών, στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, παρατηρούμε κυρίως τα εξής:

Η μεταβολή των Ιδίων Κεφαλαίων (ΙΚ) (από €900 κατά ΕΛΠ σε €814 κατά ΔΛΠ) αιτιολογείται ως σύνθεση αρκετών παραμέτρων, εκ των οποίων οι 2 εξουδετερώνονται:

- Η αύξηση των ΙΚ που προέκυψε από τα πάγια (κατά € 300 από την εγγραφή Νο 1) (Αφού τα πάγια πρέπει να αποσβεστούν σε μεγαλύτερο χρόνο από τον χρησιμοποιηθέντα στους κατά ΕΛΠ υπολογισμούς αποσβέσεων, η αναπόσβεστη αξία των παγίων πρέπει να αυξηθεί. Περαιτέρω, ισόποσα καταρχήν θα αυξηθούν τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας) και

- Η μείωση των ΙΚ που προέκυψε από την καταχώριση των προβλέψεων (κατά €300 από τις εγγραφές Νο 3,5 και 6)

(Αφού έπρεπε να είχαν δημιουργηθεί προβλέψεις και δεν δημιουργήθηκαν κατά ΕΛΠ, πρέπει να δημιουργηθούν στις 31/12/2006, όμως με προσοχή ώστε να επιβαρυνθούν σωστά η κλειόμενη και οι προηγούμενες χρήσεις. Περαιτέρω, ισόποσα καταρχήν θα μειωθούν τα ίδια Κεφάλαια της εταιρείας.

Η μεταβολή των Αποτελεσμάτων Χρήσης (ΑΧ) (από €375 κατά ΕΛΠ σε €214 κατά ΔΛΠ) αιτιολογείται επίσης ως σύνθεση τριών παραμέτρων:

- της αύξησης των ΑΧ που προέκυψε από τα πάγια (αφού τα πάγια πρέπει να αποσβεστούν σε μεγαλύτερο χρόνο από τον χρησιμοποιηθέντα στους κατά ΕΛΠ υπολογισμούς αποσβέσεων, η απόσβεση που βαρύνει την κλειόμενη χρήση πρέπει να μειωθεί)

- της μείωσης των ΑΧ που προέκυψαν από την καταχώριση των προβλέψεων

(Αφού έπρεπε να είχαν αυξηθεί κατά την κλειόμενη χρήση οι προβλέψεις που αρχικά έπρεπε να είχαν δημιουργηθεί από την προηγούμενη χρήση) και

- της διαμόρφωσης των φόρων σε ποσό που περιλαμβάνει και αναβαλλόμενους φόρους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1 ΑΡΘΡΟ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΤΟ ΒΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ‘ΝΕΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ’

Σύμφωνα με την πρόσφατη μελέτη που εκπόνησε η εταιρεία GRAND THORTON INTERNATIONAL σε συνεργασία με το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν είναι ακόμα έτοιμες για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Είναι χαρακτηριστική η μεγάλη απόσταση που διαπιστώνεται μεταξύ πρόθεσης υιοθέτησης των ΔΛΠ και υλοποίησης της εφαρμογής. Ενώ η πλειοψηφία των επιχειρήσεων, με πρωταγωνιστή τον τραπεζικό κλάδο, έχει θετική στάση απέναντι στα νέα πρότυπα, μόλις 17% του συνόλου δηλώνει ότι έχει καταρτίσει πρόγραμμα δράσης και έχει ξεκινήσει την υλοποίησή του.

Αποτέλεσμα της έρευνας, έξι στις δέκα επιχειρήσεις προτιμούν τα ΔΛΠ από τα υφιστάμενα, ενώ ένα μεγάλο ποσοστό επιθυμεί την παράλληλη εφαρμογή τους με υφιστάμενα πρότυπα στα πρώτα στάδια χρησιμοποίησής τους.

Ως προς τις προσδοκίες που δημιουργεί η εφαρμογή τους, το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι θα βελτιωθεί η θέση τους στην αγορά και παράλληλα θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Κατασκευαστικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις προσδοκούν τα μεγαλύτερα οφέλη, σε αντίθεση με τις εμπορικές που δεν αναμένουν ουσιαστική βελτίωση.

Ο βαθμός ετοιμότητας των επιχειρήσεων στο να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ είναι ιδιαίτερα απογοητευτικός. Έχει διαπιστωθεί ότι η πλειοψηφία των επιχειρήσεων βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο σχεδιασμού της διαδικασίας μετάβασης ενώ οι υπόλοιπες βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διερευνητικών συζητήσεων.

Σε επίπεδο εργαζομένων, οι διαπιστώσεις είναι παρόμοιες καθώς, όπως συμπεραίνεται από τη μελέτη δεν έχουν αφομοιωθεί πλήρως τα ΔΛΠ από τα στελέχη των ελληνικών επιχειρήσεων, ενώ ένας στους δύο έχει μόνο θεωρητική προσέγγιση στο νέο αντικείμενο.

Σε μία δήλωση του, ο Πρόεδρος της Εμπορικής κ. Ι Στουρνάρας, αναφερόμενος στα πλεονεκτήματα και στα μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, υποστηρίζει:

“Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των ΔΛΠ έχουν μελετηθεί σε βάθος από ειδικούς. Οι μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα διευκολύνει τις συγκρίσεις της αποδοτικότητας επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα, θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν οι συμφωνίες εξαγορών και συγχωνεύσεων. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναμένεται επίσης να αυξήσει τη διαφάνεια λειτουργίας των επιχειρήσεων, λόγω της υποχρέωσης των τελευταίων να δημοσιοποιούν όλες ανεξαρτήτως τις πτυχές της δραστηριότητάς τους.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει όμως και ορισμένα σοβαρά μειονεκτήματα. Πιο συγκεκριμένα, τα νέα πρότυπα λόγω της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης σε “δίκαιες τιμές” (fair value accounting), την οποία επιβάλλουν, ενδέχεται να οδηγήσουν σε αυξημένη διακύμανση των λογιστικών κερδών και σε αυξημένη πολυπλοκότητα των οικονομικών καταστάσεων”.

5.2 ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, της οποίας βασικός σκοπός αποτελεί η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει ως στόχο την εναρμόνιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις επιχειρήσεις και ως εκ τούτου, την ομοιόμορφη και ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτόν τον τρόπο επιδιώκεται να διασφαλίσει ένα υψηλό επίπεδο και κυρίως την αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας συγκαταλέγονται η συγκρισιμότητα των μεγεθών, η ταχύτητα αξιολόγησης, η ακρίβεια των δεδομένων, η αποφυγή λανθασμένων εκτιμήσεων και η προσέλκυση διεθνούς πελατείας.

Η λογιστική πρακτική έχει ως κύριο και παγκοσμίως αποδεκτό μέσο έκφρασης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συνήθως η λογιστική πρακτική διαφέρει από χώρα σε χώρα και η διαφορά αυτή οφείλεται, κατά κύριο λόγο στις λογιστικές αρχές που θεσπίζει κάθε χώρα και στο βαθμό απόκλισής τους από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στην Ελλάδα η λογιστική πρακτική καθορίζεται από το κύριο λογιστικό πλαίσιο που δημιουργήθηκε με την εφαρμογή του νόμου Ν.2190/1920 και του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και των κλαδικών

λογιστικών σχεδίων. Ωστόσο, υπάρχουν φορολογικές ή άλλες διατάξεις, οι οποίες επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τη λογιστική πρακτική.

Οι διαφορές που προκύπτουν ακολουθώντας τη λογιστική πρακτική της ελληνικής νομοθεσίας σε σχέση με την τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ιδιαίτερα σημαντικές και χρήζουν προσοχής. Οι διαφορές αυτές μπορούν να ενταχθούν στις εξής δύο κατηγορίες :

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές.
- Στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, ως νέου πλαισίου κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων, θα συνοδεύεται από προβλήματα, όπως άλλωστε συμβαίνει με κάθε νέο θεσμό. Η πορεία για την επίλυσή τους απαιτεί την πραγματοποίηση κατάλληλων ενεργειών από την πλευρά των θεσμικών οργάνων του επιχειρηματικού κόσμου, της διοίκησης των επιχειρήσεων, του εργατικού δυναμικού των εξωτερικών συνεργατών – συμβούλων. Πρόκειται δηλαδή για ένα δύσκολο εγχείρημα, το οποίο απαιτεί πολλή δουλειά, αρκετό χρόνο και ένα σχετικά μεγάλο κόστος για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Τα σημεία που πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα είναι τα ακόλουθα:

- Ένα ειδικά σχεδιασμένο μηχανογραφικό σύστημα βασισμένο στις νέες απαιτήσεις της εταιρείας. Ειδικά διαμορφωμένο να δίνει οικονομικές πληροφορίες με τους εκάστοτε τομείς δραστηριότητας της επιχείρησης, τις αποτιμήσεις χρηματοοικονομικών μέσω, τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοδοτικών μισθώσεων κ.ο.κ. Όπως γίνεται αντιληπτό οι πληροφορίες αυτές προϋποθέτουν μια αναβαθμισμένη μηχανογραφική υποδομή.
- Είναι ανάγκη οι επιχειρήσεις με θυγατρικές στο εξωτερικό ή στο εσωτερικό να προχωρήσουν στην ανάπτυξη υποδομής που θα τους προσφέρει λήψη οικονομικών στοιχείων με μορφή που επιτρέπει τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προσαρμόζονται σε νέα δεδομένα. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ προϋποθέτει ένα εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό με γνώσεις όχι μόνο λογιστικής αλλά και χρηματοοικονομικής ανάλυσης. Έτσι λοιπόν ως βασικό σκοπό οι επιχειρήσεις πρέπει να εκπαιδεύσουν το προσωπικό τους για να μπορεί να αντεπεξέλθει στις νέες αυτές προδιαγραφές.
- Η αξιολόγηση των δυνατοτήτων που παρέχονται, δηλαδή οι εναλλακτικές επιτρεπόμενες πρακτικές, όπως η δυνατότητα καταχώρισης των παγίων σε αξία που προκύπτει από έκθεση ειδικού εκτιμητή.

Εξίσου σημαντικά σημεία στα οποία πρέπει να δοθούν προσοχή είναι :

- Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων,
- Η φορολογική αναγνώριση εξόδων (αν θα εκπίπτουν τα κατά ΔΛΠ έξοδα ή άλλα)
- Αν θα γίνουν αποδεκτοί οι “χονδρικοί υπολογισμοί” “διαφόρων αποσβέσεων (αν εκτιμηθούν, όπως αναμένεται διαφορετικοί συντελεστές κατά ΕΛΠ και διαφορετικοί κατά ΔΛΠ) προκειμένου για μετάβαση από οικονομικές καταστάσεις κατά ΕΛΠ σε οικονομικές καταστάσεις κατά ΔΛΠ.

- Αν θα υπάρχει τρόπος σύγκρισης και αξιολόγησης εκτιμήσεων που γίνονται από εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο ίδιο χώρο.

Αναμφισβήτητα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνεπάγονται σημαντικές αλλαγές στα έως σήμερα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα. Οι αλλαγές αυτές είναι καινοτόμες για τα ελληνικά δεδομένα και χρειάζεται να αφομοιωθούν με ιδιαίτερη προσοχή από τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Οι σημαντικές αυτές αλλαγές θα πρέπει να αποτελέσουν μεγάλη πρόκληση για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν και πρέπει να χρησιμοποιηθούν ως εργαλεία εξυγίανσης των επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Παπαδέας Παναγιώτης 2010

Χρηματοοικονομική λογιστική Ι: εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεοφάνης Καραγιώργος, Πάτρα ΕΑΠ 2008

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παραδείγματα - εφαρμογές (ΔΠΧΠ), Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2^η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ανάλυση κι εφαρμογή σε συνδυασμό με το ελληνικό λογιστικό σχέδιο κι την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, Σακέλλης Ι.Εμμανουήλ, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2009

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής, Ιωάννης Φίλος, Απόστολος Αποστόλου Εκδόσεις Κλειδάριθμος

Κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών, Ιανουάριος 2002 Τράπεζα Ελλάδος

SITES

- https://www.sakkoulas.gr/index.php?page=shop.product_details&flypage=flypage.tpl&product_id=847&category_id=100&option=com_virtuemart&Itemid=118
- www.taxheaven.gr
- <http://www.naftemporiki.gr/>
- <http://www.kathimerini.gr/>

