

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΛΙΒΑΘΗΝΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ, Α.Μ 9390

ΗΛΙΟΠΟΥΛΟΥ ΚΑΛΛΙΟΠΗ, Α.Μ 8446

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ-ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ, Α.Μ 9310

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2012

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το επιστημονικό πεδίο της παρούσας πτυχιακής εργασίας αφορά τη διεθνή λογιστική γενικότερα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αγγίζουν όλο το φάσμα του κλάδου, πιο συγκεκριμένα τους τομείς της πληροφόρησης, της σωστής παρουσίασης δεδομένων χρηματοοικονομικής φύσης, της αληθούς έκφρασης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, είτε αυτή είναι μεσαία επιχείρηση, είτε πολυεθνική, κρατική κλπ.

Το θέμα μας επικεντρώνεται ως επί το πλείστον στα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π στη χώρα μας και τη σύγκρισή τους με τα προυπάρχοντα λογιστικά πρότυπα. Η σπουδαιότητα και το ενδιαφέρον του, δεδομένου ότι τα συστήματα λογαριασμών και οι νόμοι που τα διέπουν, είναι το θεμέλιο της λογιστικής σε κάθε χώρα, μας ώθησαν να το επιλέξουμε. Αποτελεί πρακτική του μέλλοντος, εργαλείο διαχείρισης, διαφάνειας και ορθολογισμού μεταξύ άλλων, στοιχεία που καθιστούν μια επιχείρηση βιώσιμη και δραστήρια μέσα στην χώρα που αυτή δραστηριοποιείται, προκειμένου να ανταπεξέλθει στα σύγχρονα δεδομένα της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας.

Από επιστημονικής άποψης, ο κόσμος των Δ.Λ.Π είναι ένα γνωστικό αντικείμενο με ποικίλες παραπλεύρους, όλες τεράστιας σημασίας για τον κόσμο της σύγχρονης οικονομίας, με σημαντικό παράγοντα το γεγονός ότι απαρτίζεται και από στοιχεία που έχουν άμεση εφαρμογή στην πράξη, διευκολύνοντας κατ'αυτό τον τρόπο το έργο των πάσης φύσεως «εμπλεκόμενων», (εσωτερικών και εξωτερικών) μέσα σε μια επιχείρηση όπως τις ελεγκτικές αρχές, τους μετόχους, λογιστές, επενδυτές, εργαζομένους αλλά και το ίδιο το κράτος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο παρόν πόνημα έγινε μία συγκέντρωση των στοιχείων έρευνας και σύγκρισης, τόσο μέσα από το διαδίκτυο, όσο και από συγγράμματα έγκριτων επιστημόνων του κλάδου. Έγινε διεξοδική μελέτη των αρχών των επιτροπών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, της οργάνωσής τους γύρω από κανόνες, εντρύφή στην πρακτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π και γίνεται παρουσίαση τους σε σύγκριση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Επισημαίνονται τα οφέλη από την εφαρμογή αυτών των προτύπων, όπως αυτά προέκυψαν από έρευνες αλλά και από την πρακτική.

Τονίζονται οι δυσχέρειες από την εφαρμογή τους οι οποίες έχουν ανακύψει στη χώρα μας και οι οποίες έχουν ανακόψει την καθολική εφαρμογή τους.

Τέλος, παραθέτουμε ορισμένα παραδείγματα τα οποία αφορούν καίρια πρότυπα, χρήσιμα και εφαρμόσιμα στη μέση επιχείρηση.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	ii
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	iii
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	vii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	1
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	1
1.2 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΟΙ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΦΟΡΕΙΣ	1
1.3 ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ I.A.S.C	2
1.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ I.A.S.C.....	2
1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΓΛΩΣΣΑ.....	3
1.6 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	4
1.6.1 Τα οφέλη τα οποία καθιστούν αναγκαία την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις αναφέρονται παρακάτω:.....	4
1.6.2 Παρόλα τα οφέλη κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων διαπιστώθηκαν και πρακτικά προβλήματα:	4
1.6.3 Σκάνδαλο της εταιρίας Enron που εφάρμοξε ΔΛΠ.....	5
1.7 ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ..	6
1.8 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	9
ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ-ΩΦΕΛΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π	9
2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....	9
2.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....	10
2.3 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	11
2.4 ΔΥΣΧΕΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο	16
3.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	16
3.1.1. ΔΛΠ 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων.....	16
3.1.1.1 ΔΛΠ 1.....	16
3.1.1.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	16
3.1.1.3 Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	17
3.1.2 ΔΛΠ 2 – Αποθέματα	18
3.1.2.1 ΔΛΠ 2.....	18
3.1.2.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	19
3.1.2.3 Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	19
3.1.3 ΔΛΠ 7 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	20
3.1.3.1 ΔΛΠ 7.....	20
3.1.3.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	21
3.1.3.3 Παράδειγμα	22
3.1.4 ΔΛΠ8–Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους.....	24
3.1.4.1 ΔΛΠ 8.....	24

3.1.4.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	25
3.1.4.3 Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	26
3.1.5 ΔΛΠ 10 – Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού.....	26
3.1.5.1 ΔΛΠ 10.....	26
3.1.5.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	27
3.1.5.3 Διαφορές ΔΛΠ 10 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	27
3.1.6 ΔΛΠ 11 – Κατασκευαστικές Συμβάσεις.....	28
3.1.6.1 ΔΛΠ 11.....	28
3.1.6.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	28
3.1.7 ΔΛΠ 12 – Φόροι Εισοδήματος.....	29
3.1.7.1 ΔΛΠ 12.....	29
3.1.7.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	30
3.1.7.3 Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	30
3.1.8 ΔΛΠ 14 – Αναφορές ανά κλάδο / τομέα.....	31
3.1.8.1 ΔΛΠ 14.....	31
3.1.8.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	31
3.1.9 ΔΛΠ 15 :ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ.....	31
3.1.10 ΔΛΠ 16 – Ενσώματες Ακτινοποιήσεις.....	32
3.1.10.1 ΔΛΠ 16.....	32
3.1.10.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	34
3.1.10.3 Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	34
3.1.11 ΔΛΠ 17 – Μισθώσεις.....	35
3.1.11.1 ΔΛΠ 17.....	35
3.1.11.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	37
3.1.11.3 Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	37
3.1.11.4 Παράδειγμα.....	37
3.1.12 ΔΛΠ 18 – Έσοδα.....	39
3.1.12.1 ΔΛΠ 18.....	40
3.1.12.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	42
3.1.12.3 Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	42
3.1.13 ΔΛΠ 19 – Παροχές σε Εργαζομένους.....	43
3.1.13.1 ΔΛΠ 19.....	43
3.1.13.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	43
3.1.13.3 Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	44
3.1.14 ΔΛΠ 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.....	44
3.1.14.1 ΔΛΠ 20.....	44
3.1.14.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	45
3.1.14.3 Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	46
3.1.15 ΔΛΠ 21 – Επιδράσεις αλλαγών στις τιμές ξένου συναλλάγματος.....	46
3.1.15.1 ΔΛΠ 21.....	47
3.1.15.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	47
3.1.15.3 Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	48
3.1.16 ΔΛΠ 22 ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	48
3.1.17 ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού.....	49
3.1.17.1 ΔΛΠ 23.....	49

3.1.17.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	50
3.1.17.3 Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	50
3.1.18 ΔΛΠ 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών.....	51
3.1.18.1 ΔΛΠ 24.....	51
3.1.18.2 Ελληνική Νομοθεσία	51
3.1.18.3 Διαφορές ΔΛΠ 24 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	52
3.1.19 ΔΛΠ 27 – Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και επενδύσεις σε θυγατρικές ΔΛΠ 28 – Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 – Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες.....	52
3.1.19.1 ΔΛΠ 27	52
3.1.19.2 ΔΛΠ 28.....	55
3.1.19.3 ΔΛΠ 31.....	56
3.1.19.4 Ελληνική Νομοθεσία και Διαφορές με ΔΛΠ 27, 28 και 31	57
3.1.20 ΔΛΠ 29 – Έκδοση οικονομικών καταστάσεων υπό υπερπληθωριστικές συνθήκες.....	58
3.1.20.1 ΔΛΠ 29.....	58
3.1.21 ΔΛΠ 30 – Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις χρηματοπιστωτικών οργανισμών	59
3.1.21.1 ΔΛΠ 30.....	60
3.1.21.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	62
3.1.22 ΔΛΠ 32 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά Μέσα:Καταχώριση και Αποτίμηση Αποτίμηση.....	63
3.1.22.1 ΔΛΠ 32.....	64
3.1.22.2 ΔΛΠ 39.....	64
3.1.22.3 Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 32 και 39.....	67
3.1.22.4 Παράδειγμα	68
3.1.23 ΔΛΠ 33 – Κέρδη Ανά Μετοχή.....	70
3.1.23.1 ΔΛΠ 33.....	70
3.1.24 ΔΛΠ 34 – Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις.....	71
3.1.24.1 ΔΛΠ 34.....	71
3.1.24.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	72
3.1.25 ΔΛΠ 35 : ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ	72
3.1.26 ΔΛΠ 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	72
3.1.26.1 ΔΛΠ 36.....	73
3.1.26.2 Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 36.....	73
3.1.26.3 Παράδειγμα	74
3.1.27 ΔΛΠ 37 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.....	75
3.1.27.1 ΔΛΠ 37.....	75
3.1.27.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	76
3.1.27.3 Διαφορές ΔΛΠ 37 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	77
3.1.28 ΔΛΠ 38 – Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού.....	77
3.1.28.1 ΔΛΠ 38.....	77
3.1.28.2 Ελληνική Νομοθεσία	78
3.1.28.3 Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	78
3.1.29 Δ.Λ.Π 40 – Επενδύσεις σε Ακίνητα.....	79
3.1.29.1 ΔΛΠ 40.....	80
3.1.29.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	80
3.1.29.3 Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	80
3.1.30 ΔΛΠ 41 – Γεωργία.....	81

3.1.30.1 ΔΛΠ 41.....	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	83
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ	
ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ,ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π ΚΑΙ	
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	83
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....	90
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	90
1 ^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Αναπροσαρμογή αξίας πάγιου στοιχείου.....	90
2 ^ο Παράδειγμα « Αναπροσαρμογή αξίας πάγιου στοιχείου »	91
3 ^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΤΑ Δ.Λ.Π.....	92
4 ^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Μετατροπή πάγιου στοιχείου στα Δ.Λ.Π (ΔΛΠ 16).....	97
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	100
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	102
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	103
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1^ο - ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
.....	103
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2^ο - Γνωμ.ΣΛΟΤ 27/339/02.02.05	105

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών προτύπων φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος, αλλά άπιαστος στόχος. Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές. Η τάση προς την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα πρέπει να συνεχιστεί με την ενίσχυση της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, καθώς υπάρχει η γενική παραδοχή ότι οι παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θέλουν χρηματοοικονομικές εκθέσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”, τα οποία θα εφαρμόζονται με συνέπεια από τις πολυεθνικές και μεγάλες εθνικές επιχειρήσεις με εισηγμένες μετοχές. Το τελευταίο διάστημα, οι ρυθμιστές των αγορών ανά τον κόσμο εξετάζουν ποια πρότυπα να προτείνουν για τις εταιρίες, οι μετοχές των οποίων εισάγονται σε χρηματιστήρια εκτός των συνόρων της χώρας από την οποία προέρχονται.

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

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

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να απαλείψει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να υπάρχει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη, την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα που οριοθετήθηκε μέχρι το 2005. Βέβαια, η ελληνική νομοθεσία, βάσει κοινοτικής οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης με το νόμο 2992/20-3-2002 από 1.1.2003 επέβαλε στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α εταιρείες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σύμφωνα με το IASB¹ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ονομάζουμε ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων θα οδηγήσει σε ομοιομορφία καταρτίσεως των Οικονομικών Καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων. Αποτελούν δηλαδή ένα συγκροτημένο σύνολο αρχών και κανόνων που ενσωματώνουν παγκόσμια εμπειρία και γνώση – όχι όμως και εφαρμογή – με αντικειμενική επιδίωξη να αποκαλύπτεται η πραγματική Χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, η απόδοση αυτής αλλά και η περιουσιακή της διάρθρωση. Τα Δ. Λ. Π. (International Accounting Standards) ξεκίνησαν τον Ιούνιο του 1973 από μία επιτροπή που ονομαζόταν «Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» International Accounting Standards Committee (I.A.S.C) ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων του Καναδά, της Γερμανίας, της Γαλλίας, της Αυστραλίας, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας, του Μεξικού και των Η.Π.Α. Έπειτα τον Απρίλιο του 2001 μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (I.A.S.B).

1.2 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΟΙ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΦΟΡΕΙΣ

Η ευθύνη των Δ.Λ.Π ανήκει στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee –I.A.S.C) Η οποία ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973 , ύστερα από συμφωνία των Ελεγκτικών Αρχών της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των Η.Π.Α , ενώ μέχρι σήμερα έχει σχεδόν διπλασιαστεί ο αριθμός των μελών , από διάφορες χώρες, που συμμετέχουν στην επιτροπή. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C. Στην διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της I.A.S.C ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής

- ΕΠΙΤΡΟΠΟΙ

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- ΕΠΙΤΡΟΠΕΣ

Με τις ακόλουθες αρμοδιότητες

¹ International Accounting Standards Board/<http://www.ifrs.org/Home.htm>

- 1) Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- 2) Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
- 3) Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- 4) Να τροποποιούν το καταστατικό

Τον Απρίλιο του 2001, η I.A.S.C μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board , για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αντίστοιχης αμερικανικής οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B).

1.3 ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ I.A.S.C

Οι σκοποί της **I.A.S.C** έτσι όπως τίθεται στο καταστατικό της είναι

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους
- Να εργάζεται για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

1.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ I.A.S.C

Σύμφωνα με το site

http://www.google.com/books?hl=el&lr=&id=1jlynNfR7SEC&oi=fnd&pg=PA35&dq=international+accounting+standards+committee&ots=yNoFmRW_jw&sig=QzVXSKh_PPbP1ws80kz6lyrIYNs#v=onepage&q=international%20accounting%20standards%20committee&f=false και τις πληροφορίες που μας παρέχει, τα μέλη της **I.A.S.C** υποχρεούνται να υποστηρίξουν το έργο της και οφείλουν

1. Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Δ.Λ.Π , που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της **I.A.S.C**
2. Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου
 - Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε άποψη με τα Δ.Λ.Π και να γνωστοποιούν το γεγονός αυτής της συμμόρφωσης
 - Να πείθουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π
 - Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π

- Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π

1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΓΛΩΣΣΑ

Είναι γεγονός , ότι ένα Δ.Λ.Π είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Για αυτό τα εκδιδόμενα από την Ε.Δ.Λ.Π. πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στη πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π είναι μια εργασία που απαιτεί μεγάλη προσοχή καθ'όλη τη διάρκειά της. Ακολουθούνται συγκεκριμένα βήματα,τα οποία είναι:

- Οι επιτροπές που είναι επιφορτισμένες με το καθήκον να κατευθύνουν τη διαδικασία επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα από την εκτεταμένη μελέτη του θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.
- Το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του συμβουλίου.
- Το εγκεκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις,στα χρηματιστήρια αξιών,στις ελεγκτικές οργανώσεις, στα κρατικά και άλλα όργανα που περιστρέφονται γύρω από το χώρο της λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στους λοιπούς ενδιαφερομένους.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου δέχονται επεξεργασία από το συμβούλιο.Αν γίνει εμφανές ότι το σχέδιο περιέχει κάποια ασάφεια ή έλλειψη,αναθεωρείται.
- Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το συμβούλιο τουλάχιστον από τα ¾ των μελών του, προκειμένου να εκδοθεί το πρότυπο.
- Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναγράφεται σε αυτό.

Όσον αφορά, στη χρησιμοποιούμενη γλώσσα το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή πρότυπου είναι αυτό που εκδίδεται από την I.A.S.C στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του συμβουλίου για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων έτσι ώστε, όπου είναι απαραίτητο να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Σε αυτές τις μεταφράσεις δηλώνεται το όνομα του λογιστικού σώματος που συνέταξε την μετάφραση και ότι αυτή είναι η μετάφραση του συγκεκριμένου κειμένου.

1.6 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

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

Τα ΔΛΠ επιτυγχάνουν τους στόχους τους, κυρίως μέσω της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους σε οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές).

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.

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

- A) Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- B) Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη:
 - 1. λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις.
 - 2. λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγονται
- 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, με ποιότητα και κύρος, χωρίς τις αγκυλώσεις, τα κενά που περιέχει το Ε.Γ.Λ.Σ.

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

- A) Αντιμετωπίζονται αδυναμίες όσον αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων.
- B) Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.
- Γ) Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία.
- Δ) Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από εμπλεκόμενους και φορείς.

Ε)Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

1.6.3 Σκάνδαλο της εταιρίας Enron που εφαρμόζε ΔΛΠ²

Ένα γεγονός που συγκλόνισε την παγκόσμια οικονομία με την χρήση των Δ.Λ.Π ήταν το Σκάνδαλο της Enron .

Ήταν 2 Δεκεμβρίου του 2001 όταν η Enron, ο γίγαντας στον αμερικανικό ενεργειακό τομέα, κήρυξε αιφνιδιαστικά πτώχευση, αφήνοντας στο δρόμο 21.000 εργαζόμενους από 40 χώρες κι εκτεθειμένους χιλιάδες άλλους επενδυτές. Το νέο έπεσε σαν κεραυνός εν αιθρία. Η Enron παρουσίαζε ετήσιο τζίρο 101 δισ. δολάρια. Ήταν η έβδομη μεγαλύτερη εταιρεία στις ΗΠΑ και σταθερά για έξι χρόνια (1996-2001) «η πιο καινοτόμα της Αμερικής».

Στην πραγματικότητα η Enron, η οποία ιδρύθηκε το 1985 συγχωνεύοντας δύο μικρότερες εταιρείες, είχε κατακτήσει μια τεράστια φούσκα με χρέη 40 εκατ. δολ., τα οποία καλύπτονταν χάρη σε άριστα μαγειρεμένα λογιστικά στοιχεία κι ένα ολόκληρο δίκτυο από εταιρείες-φαντάσματα.

Καθώς το σκάνδαλο αποκαλυπτόταν, οι μετοχές της Enron σημείωσαν κατακόρυφη πτώση από τα \$90.00 ανά μετοχή σε λιγότερο από 50 σεντς ανά μετοχή. Κι έτσι η απρόσμενη εξέλιξη της εταιρίας είχε μεγάλο αντίκτυπο στην αγορά. Απόρροια των ανωτέρω ήταν πολλά από τα χρέη και οι απώλειες της εταιρίας να μην εμφανιστούν στις οικονομικές της καταστάσεις, στα αποτελέσματα χρήσης.

Ορισμένα βασικά λογιστικά θέματα τα οποία, όπως φαίνεται εκ του αποτελέσματος, δεν αντιμετωπίστηκαν ορθά στην περίπτωση της συγκεκριμένης εταιρίας .

Χρηματοδοτική Μίσθωση(ΔΛΠ 17)

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

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

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

Συμμετοχές(ΔΛΠ 27, 28)

Η Enron είχε επενδύσει και σε πολλές θυγατρικές εταιρίες, από τις οποίες εμφάνιζε κέρδη από εξορύξεις και αξιοποίηση ενεργειακών πόρων, κοιτασμάτων πετρελαίου κ.α. Παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με τα ΑΛΠ έπρεπε να εμφανίζει την εύλογη αξία των συμμετοχών σε ποσοστό 10% και να την προσαυξάνει με τα κέρδη, η εταιρία ακολουθούσε δημιουργικούς χειρισμούς, τους οποίους μάλιστα δεν επεσήμαναν και οι ελεγκτές της Arthur Andersen. Επιπλέον, οι ελεγκτές δεν ήλεγχαν τις θυγατρικές της ώστε να επιβεβαιώσουν τα νούμερα

² http://el.wikipedia.org/wiki/Σκάνδαλο_Enron

που εμφάνιζε η Enron. Εφόσον στα λογιστικά της βιβλία εμφάνιζε η εταιρία κέρδη, προέβαινε και σε διανομή κερδών, διακυβεύοντας τη θέση των πιστωτών της (βλέπε μεταφορά πλούτου και ποιότητα κερδών).

Συνταξιοδοτικό Ταμείο

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

1.7 ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα πιο συγκεκριμένα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) καθιερώνεται από 1.1.2003 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 1, του νόμου 2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας». Παρά όμως την πρόθεση της πολιτείας να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π., δόθηκαν αρκετές παρατάσεις, οι οποίες οδήγησαν τελικά στην εφαρμογή τους από το 2005 και μετά³. Υπήρχαν τεχνικά προβλήματα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων των εταιρειών στα sites τους, αλλά και ορισμένες ρυθμίσεις που έπρεπε να γίνουν σχετικά με τις γνώμες των ελεγκτών που αξιολογούσαν την προς ένταξη εταιρεία. Οι εταιρίες που 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.

³ http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_100002_22/04/2005_141462

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.

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

Παρόλα αυτά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους, είχε τόσο θετικές όσο και αρνητικές επιπτώσεις.

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

- 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.
- η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη 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.

1.8 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980, η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1 Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 1882/1990).

Αργότερα, η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των ΝΠΔΔ (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μία κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ κράτους και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ-ΩΦΕΛΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Καθώς οι οικονομικοί κολοσσοί του πλανήτη(χώρες αλλά και πολυεθνικές επιχειρήσεις) γιγαντώνονται,πηγάζει η ανάγκη για ορισμένα εργαλεία ελέγχου και χειραγώγησης της οικονομίας και της ανάπτυξης γενικότερα.Εφ'όσον η οικονομία αποτελεί τον κινητήριο μοχλό της μηχανής αυτής,υπάρχει σήμερα περισσότερο από ποτέ το αίτημα (από όλους τους εμπλεκόμενους φορείς που αγωνίζονται για βιώσιμη ανθρωπότητα) για καθιερωμένα πρότυπα που θα γεφυρώνουν τα χάσματα,θα εξαλείφουν τις αδικίες και θα ανακατατάσσουν με θετικό πρόσημο τα στοιχεία που απαρτίζουν την κάθε επιστήμη.

Στον οικονομικό-λογιστικό τομέα,αυτό τον ρόλο έχουν αναλάβει εδώ και μερικά χρόνια τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι λογιστικές,ελεγκτικές αρχές και διοικήσεις των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν.Να δώσουν μια σαφή οδηγία δηλαδή για το πώς πρέπει να χειρίζονται τα λογιστικά θέματα,η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.Αξίζει να σημειωθεί ότι τα Δ.Λ.Π έχουν κυρίως υποστηρικτές διότι συνεπάγονται εξυγίανση όχι μόνο της εικόνας,αλλά και της ουσίας μιας επιχείρησης.Με αυτό τον τρόπο εγγυώνται τη βιωσιμότητα της οικονομικής οντότητας,με την προϋπόθεση πάντα ότι εφαρμόζονται από εκπαιδευμένα άτομα,με επαγγελματική προσέγγιση στο αντικείμενο,προς αποφυγή «λογιστικών μαγειρεμάτων» και οποιωνδήποτε ατασθαλιών.

Στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που εκδίδει το International Accounting Standards Board (IASB) είναι να προαχθεί ένα κοινό,υψηλής ποιότητας και αξιόπιστο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για κάλυψη των αναγκών στις διεθνείς αγορές.Η υιοθέτηση των προτύπων αυτών το 2002 από την Ευρωπαϊκή Ένωση έχει χαρακτηριστεί ως το σημαντικότερο γεγονός των τελευταίων δεκαετιών στο χώρο της Λογιστικής και γενικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο.Όσον αφορά την Ελλάδα,μετά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και την υιοθέτηση των λογιστικών οδηγιών της ΕΟΚ στη δεκαετία του 1980,το επόμενο βήμα που καλείται να κάνει η χώρα μας στην προσπάθεια εκσυγχρονισμού της είναι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π τα οποία θα φέρουν την επανάσταση στον τρόπο που αντιμετωπίζουμε την οικονομία μας.Το εγχείρημα αυτό όμως συνοδεύεται από μεγάλο βαθμό δυσκολίας,καθώς απαιτεί άριστο σχεδιασμό,συντονισμό στις ενέργειες και τη συνεργασία όλων των φορέων που εμπλέκονται:κράτος,ελεγκτικοί φορείς,ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των επιχειρήσεων υποκείμενων στα Δ.Λ.Π.

2.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Σύμφωνα με την έρευνα του 2008 των κυρίων Καραμάνη και Παπαδάκη,καθηγητών της Α.Σ.Ο.Ε.Ε⁴ για τα Δ.Λ.Π,αυτά αξιολογούνται πολύ θετικά από Ελεγκτές και Λογιστές στους τέσσερις βασικούς τομείς της κατανοητότητας,συνάφειας,συγκρισιμότητας και αξιοπιστίας.Υποστηρίζεται ότι τα Δ.Λ.Π υπερέχουν κατά πολύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων διότι εισάγουν καινοτόμα στοιχεία και νέες προσεγγίσεις σε καιρία οικονομικά ζητήματα των επιχειρήσεων όπως η προστασία των συμφερόντων δανειστών και μετόχων,αλλά και η αυξημένη χρήση της οικονομικής σκέψης.Αν δε αναλογιστεί κανείς πόσο απροετοίμαστη ήταν η χώρα μας για τα Δ.Λ.Π και πόσο μικρό διάστημα έχει παρέλθει από την πρώτη εφαρμογή τους,τα αποτελέσματα που θα έχουμε εφαρμόζοντάς τα περαιτέρω θα προσδώσουν συγκριτικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις αυτές.

Όσον αφορά το εσωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π,ιστορικά και μέχρι σήμερα,κυρίως στο εξωτερικό και λιγότερο στην Ελλάδα,έχουν διαπιστωθεί θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή.Αυτές είναι:

Α)Μεγαλύτερη παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις απιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης,που οδήγησαν στην καλύτερη ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων.Συνεπώς τα διοικητικά στελέχη και οι μέτοχοι,έχοντας πιο σαφή εικόνα βοηθούνται καλύτερα στη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη στρατηγικών,αλλά και την αξιολόγησή τους,χτίζοντας έτσι ένα άτυπο feedback system που λειτουργεί προς όφελος της επιχείρησης.

Β)Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π έχει θετικές επιπτώσεις στη θέση των επιχειρήσεων σε Ελλάδα και εξωτερικό σε ότι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης(πιστοληπτική ικανότητα) αλλά και στην εντατικοποίηση της διεθνοποίησής τους.

Γ)Το κόστος από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π δεν είναι τόσο μεγάλο ώστε να δημιουργεί πρόβλημα στην αγορά και τις επιχειρήσεις και επιπλέον είναι ανακτήσιμο σε σημαντικό βαθμό,με πολλά ανταποδοτικά οφέλη.Θεωρείται επίσης χρήσιμο βήμα για τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων.

Δ)Αυξήθηκε η χρήση πληροφοριακών συστημάτων για τη βελτίωση των υποδομών και η πληροφοριακή τεχνολογία θεωρείται πλέον βαρυσήμαντος επιχειρησιακός πόρος.

Τα επαγγέλματα του ελεγκτή και του λογιστή επωφελούνται από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π διότι παρουσιάζεται νέο εργασιακό αντικείμενο,πιο εξελιγμένο και με βάθος χρησιμότητας και διάρκειας.Παράλληλα οι ελεγκτικές εταιρείες και οι ελεγκτές που ασχολούνται με Δ.Λ.Π όχι μόνο δε χάνουν την πελατεία τους,αλλά ανοίγουν και προοπτικές να την αυξήσουν.Οι αποδοχές των επαγγελματιών του κλάδου ενδέχεται να αυξηθούν σημαντικά.

⁴http://www.lbs.aueb.gr/index.php?option=com_content&task=view&id=62&Itemid=76&PHPSESSID=fb8437f0f5d558751e39970bf5d93ec1

Τα Δ.Λ.Π συνεπάγονται ένα πολύ ωφέλιμο κύρος και βελτιώνουν την αξιοπιστία όλων όσων τα ακολουθούν(επιχειρήσεις,επαγγελματίες ελεγκτές και λογιστές,δημόσιο κλπ).

Επίσης η εφαρμογή των Δ.Λ.Π δεν επηρεάζει ούτε αρνητικά ούτε θετικά τη φορολογική κατάσταση των επιχειρήσεων,αφού δε συνεπάγεται την καταβολή περισσότερων ή λιγότερων φόρων.Η εταιρεία θα φορολογηθεί με βάση το εισόδημα που προκύπτει από τις φορολογικές διατάξεις,ανεξάρτητα από το πώς μέσω των προτύπων κατέληξε η επιχείρηση στο αποτέλεσμα.

Τέλος,ο δημόσιος τομέας θα μπορούσε να επωφεληθεί σημαντικά από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π σε όλες τις υπηρεσίες του(πολεοδομία,Ε.Σ.Υ,υπουργεία κλπ).Τα Δ.Λ.Π θα σημάνουν αλλαγή προς το καλύτερο του τρόπου διαχείρισης και αξιολόγησης των οικονομικών πληροφοριών στο δημόσιο,άρα πιο σωστές αποφάσεις,μικρότερα περιθώρια ατασθαλιών,ποιοτικότερες και πιο διαφανείς υπηρεσίες προς τους πολίτες.

Τα Δ.Λ.Π επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται,καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου.Συνεπώς,η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων,που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης,διευκολύνει σημαντικά τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας,περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα.Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς αλλά και η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων,δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κυρίως στο περιεχόμενο και την ποιότητα των λογιστικών προτύπων.

Σε χώρες των οποίων τα λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να δημιουργήσουν αξιόπιστες και συγκρίσιμες λογιστικές καταστάσεις και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι ως εκ τούτου υψηλό,η χρήση των Δ.Λ.Π λειτουργεί καταλυτικά,ενισχύοντας το έργο των εποπτικών οργανισμών διότι καθιστά αναγκαία την παροχή συγκεντρωμένων πληροφοριών με υψηλή αξιοπιστία,από τις επιχειρήσεις προς αυτούς.

2.3 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η διεθνής ζήτηση για τα Δ.Λ.Π είναι ανοδική σταθερά τα τελευταία δέκα χρόνια.Γεγονός είναι ότι η ύπαρξη πολλών διαφορετικών λογιστικών προτύπων οδηγεί σε υψηλό κόστος στις αγορές κεφαλαίου,διότι τα υπάρχοντα πρότυπα είναι ασύμβατα μεταξύ τους σε πολλές περιπτώσεις,είτε έχουν νομικά κενά που επιτρέπουν παρερμηνείες και εμποδίζουν την πληροφόρηση (όπως στην Ελλάδα).Μέρος αυτού του κόστους είναι άμεσο και επιβαρύνει τις επιχειρήσεις που οφείλουν να συμμορφωθούν απέναντι σε διαφορετικά είδη λογιστικών προτύπων,αν επιδιώκουν την άντληση κεφαλαίων σε διαφορετικές κεφαλαιαγορές.Το άλλο μέρος αυτού του κόστους είναι έμμεσο και αφορά στη συστηματική αύξηση του κόστους κεφαλαίου.

Η έλλειψη εμπιστοσύνης στην ποιότητα των λογιστικών καταστάσεων,που αποτελούν την κύρια πηγή λογιστικής πληροφόρησης,μπορεί να αποθαρρύνει τους επενδυτές και να

επηρεάσει αρνητικά τις επενδυτικές ροές σε μια οικονομία. Αν δεχτούμε το ρητό ότι οι αγορές παίζουν με την ψυχολογία, καταλαβαίνουμε ότι η κατάσταση της χώρας μας οφείλεται μεταξύ άλλων και στο ότι δεν υπήρχε σαφής στρατηγική για την εδραίωση των Δ.Λ.Π (από το δημόσιο τομέα μέχρι και τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις). Αν αναλογιστούμε δε ότι ακόμα και η ύπαρξη διαφορετικών ειδών λογιστικών προτύπων δημιουργεί αβεβαιότητα, συμπεραίνουμε ότι διογκώνεται το πρόβλημα σε μια οικονομία σαν τη δική μας, που έχει ασπαστεί σε μικρό βαθμό τα Δ.Λ.Π, καλλιεργεί ακόμη το Ε.Γ.Λ.Σ καθώς και απαρχαιωμένες τεχνικές λογιστικής διαχείρισης, με αποτέλεσμα τη δυσχέρεια διάθεσης κεφαλαίου στην αγορά. Ακολούθως πτώση της επενδυτικής δραστηριότητας, της ρευστότητας και της αξιοπιστίας.

Σε αυτό το σημείο όμως πρέπει να τονίσουμε ότι είναι δύσκολο μια μεμονωμένη αρχή έκδοσης λογιστικών προτύπων να έχει λύσεις για όλα τα λογιστικά ζητήματα. Κάτι τέτοιο θα ήταν αδύνατο διότι κάθε οικονομία έχει τις δικές της ιδιαιτερότητες. Δεν υπάρχει δηλαδή πακέτο που να καλύπτει πλήρως την κάθε ανάγκη και κάτω από αυτό το πρίσμα δε θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι τα Δ.Λ.Π είναι πανάκεια για όσες οικονομίες ή επιχειρήσεις έχουν χρόνια προβλήματα. Εκείνο όμως που μπορούμε να πούμε είναι ότι η αρμόδια αρχή έκδοσης των Δ.Λ.Π (International Accounting Standards Board, IASB), μετά από συνεργασία με τις αντίστοιχες αρχές έκδοσης λογιστικών προτύπων του Ηνωμένου Βασιλείου (ASB) και των Η.Π.Α (FASB) δημιούργησε τον κορμό των λογιστικών προτύπων που είναι ευρέως αποδεκτά και καλύπτουν στο μέτρο του δυνατού κάποια σοβαρά ζητήματα της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Τα Δ.Λ.Π, έχοντας αποκτήσει διεθνή αναγνώριση και αποδοχή, απευθύνονται σε όλες τις λογιστικές μονάδες και επιδιώκουν να περιορίσουν και να εξαλείψουν την έλλειψη επαρκούς και συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης στα πλαίσια της παγκόσμιας οικονομίας. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π είναι απαίτηση της αγοράς η οποία διατηρεί υψηλότερες προσδοκίες όσον αφορά την ανταπόκριση των επιχειρήσεων και την πιστή συμμόρφωσή τους σε αυτά. Έτσι καθίστανται χρήσιμα και για τις αγορές και για τις επιχειρήσεις.

2.4 ΔΥΣΧΕΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Θα ήταν λάθος να παραλείψουμε να αναφερθούμε στα προβλήματα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π διότι είναι πολύ σημαντικό κομμάτι τους. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών. Τα Δ.Λ.Π επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των Δ.Λ.Π, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους. Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των Δ.Λ.Π με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των Δ.Λ.Π είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους. Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών.

Η συμπεριφορά των επιχειρήσεων και οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζουν σε συνδυασμό με τις σχετικές επιπτώσεις στα λογιστικά μεγέθη θα πρέπει να εξεταστούν σε βάθος και να ληφθούν σοβαρά υπόψη. Η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα και το μεσοδιάστημα που θα παρεμβληθεί έως την πλήρη προσαρμογή και υιοθέτηση των Δ.Λ.Π μπορεί να αποτελέσει πρόσφορο έδαφος για 'επιδέξια' διαχείριση των λογιστικών μεγεθών και εξομάλυνση των εισροών και εκροών από την πλευρά των επιχειρήσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η επιχειρηματική εικόνα τους στην αγορά. Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π μπορεί να οδηγήσει σε 'δημιουργική' αναπροσαρμογή των λογιστικών μεθόδων και της επιχειρηματικής στρατηγικής των επιχειρήσεων, προκειμένου οι σχετικές επιπτώσεις στα χρηματοοικονομικά και λογιστικά μεγέθη να είναι οι μικρότερες δυνατές. Το παραπάνω είναι πολύ πιθανό να προκαλέσει περαιτέρω αβεβαιότητα στο επενδυτικό κοινό αναφορικά με την πορεία των επιχειρήσεων, τις προτεραιότητες που θέτουν, τη στάση που διατηρούν απέναντι σε συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα, (όπως π.χ. η λογιστική αντιμετώπιση των άυλων παγίων στοιχείων), τις επιλογές τους και την αποτίμηση των αποτελεσμάτων των επιλογών τους.

Επιπλέον ζητήματα μπορεί να προκύψουν από τη σκόπιμη ή απρόκλητη καθυστέρηση εφαρμογής των Δ.Λ.Π ή από τη μερική εφαρμογή των Δ.Λ.Π σε συνδυασμό με τους απώτερους σκοπούς και τα ίδια οφέλη των επιχειρήσεων. Η αναβάθμιση των λογιστικών συστημάτων και των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου των επιχειρήσεων αποτελεί σημαντική εργασία, ωστόσο ίσως να περιορίζεται από την έλλειψη προηγούμενης ικανής εμπειρίας και της αντίστοιχης τεχνογνωσίας και μεθοδολογίας. Επίσης, η πολυπλοκότητα και οι ενδεχόμενες ασυνέπειες που μπορεί να υπάρχουν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π και τις αντίστοιχες λογιστικές αρχές ή οι αντιφάσεις και συγκρούσεις μεταξύ αυτών, θα αποτελούσαν σημαντική πηγή προβλημάτων εφαρμογής των Δ.Λ.Π και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα και ασάφεια ως προς τις θεωρίες, τις υποθέσεις και τους περιορισμούς του νέου λογιστικού συστήματος. Επομένως, είναι επιτακτική ανάγκη να εντοπιστούν και να αντιμετωπιστούν όλα εκείνα τα ζητήματα που μπορεί να αποτελέσουν απειλή για την ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία του διεθνούς λογιστικού συστήματος.

Τα Δ.Λ.Π επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών. Το ερώτημα που προβάλλει είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των Δ.Λ.Π, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Έρευνα του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) δείχνει ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει πλήρως ή έχουν υποτιμήσει τις συνέπειες στις λογιστικές καταστάσεις τους από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Επομένως, ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των Δ.Λ.Π. Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των Δ.Λ.Π με την απερχόμενη λογιστική πρακτική. Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο. Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να προκύψουν επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο. Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ενημέρωση

των λογαριασμών διαθεσίμων πρέπει να συνοδεύεται από πραγματική εισροή/εκροή μετρητών ή μεταβολή του αντίστοιχου τραπεζικού λογαριασμού, ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να αρκεί μόνο η έκδοση ή παραλαβή της εντολής πληρωμής. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων. Τα ζητήματα αυτά προέρχονται από τους διαφορετικούς ορισμούς και ερμηνείες που δίνονται στα διάφορα λογιστικά μεγέθη και γεγονότα, και από τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση και πολιτική που επικρατεί στο κάθε λογιστικό σύστημα.

Δεν θα πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα για δεκαετίες και συνεπώς έχουν ταυτίσει τις πολιτικές και τις πρακτικές τους με τους κανόνες που απορρέουν από αυτά. Τα πρότυπα αυτά έχουν γίνει ευρέως αποδεκτά από την ελληνική κεφαλαιαγορά και ανταποκρίνονται στις υπάρχουσες ελληνικές επιχειρηματικές και οικονομικές δομές, κουλτούρα και πρακτικές. Επομένως, ο τρόπος εισαγωγής και εγκαθίδρυσης των Δ.Λ.Π στην ελληνική αγορά και πραγματικότητα είναι ζωτικής σημασίας, προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη συμβολή των Δ.Λ.Π στην πρόοδο της ελληνικής κεφαλαιαγοράς και οικονομίας, και συνεπώς να υπάρξει κατά αυτό τον τρόπο ευρεία αποδοχή και αναγνώριση από όλα τα αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π να διασαφηνιστούν διάφορα θέματα, όπως ποιες ανάγκες πρέπει να καλύπτει το νέο λογιστικό σύστημα, πώς πρέπει να διαμορφώνονται τα Δ.Λ.Π ώστε να αποκτούν ευρεία αποδοχή και πώς μπορούν να επιλύονται τα διάφορα λογιστικά ζητήματα που μπορεί να προκύπτουν ώστε να αποφεύγονται δυσχέρειες και στρεβλώσεις. Είναι επίσης σημαντικό θέματα που αφορούν τη νομιμότητα, το κύρος και την επιβολή των Δ.Λ.Π, καθώς και τους απαραίτητους πόρους και τη συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π, να εξεταστούν και να διευκρινιστούν, προκειμένου να διασφαλιστεί η επιτυχία και η αποτελεσματικότητα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

3.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Στις σελίδες που ακολουθούν παρουσιάζονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ). Για κάθε πρότυπο παρουσιάζεται συνοπτικά το περιεχόμενό του και γίνεται αναφορά στο σημείο όπου η Ελληνική Νομοθεσία αναλύει το θέμα που αφορά το πρότυπο. Έπειτα παρατίθενται οι διαφορές μεταξύ των προτύπων .

3.1.1. ΔΛΠ 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η καταχώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων αλλαγών εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες.⁵

3.1.1.1 ΔΛΠ 1

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

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

Η σύνταξη και η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.

3.1.1.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελλάδα το άρθρο 42α του Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά τις μεμονωμένες επιχειρήσεις και το άρθρο 100, του ίδιου Νόμου ορίζει τα

⁵ Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ – ΔΛΠ & Ερμηνειών, Δρ. Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, Γ.Α. Κεραμόντε, Εκδόσεις , Αθ. Σταμούλης, 2007

περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 42α τα στοιχεία που συνθέτουν τις

Οικονομικές Καταστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων είναι:

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

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

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

3.1.1.3 Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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

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

- Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις κατάρτισεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επελέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβodίκαιη παρουσίαση.

Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, οι σημειώσεις πρέπει να παρουσιάζονται με

συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία των σημειώσεων.

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

Επομένως, τα ΔΛΠ απαιτούν την παρουσίαση πολύ περισσότερων πληροφοριών, από ότι απαιτούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία για το Προσάρτημα. Επίσης, είναι εξαιρετικά σημαντικό το γεγονός ότι το ΔΛΠ 1 αναφέρει πως μία Εταιρία θεωρείται ότι έχει εφαρμόσει τα πρότυπα ακόμα και αν υπάρχει Πιστοποιητικό Ορκωτού με επιφύλαξη.

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

3.1.2 ΔΛΠ 2 – Αποθέματα

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.

3.1.2.1 ΔΛΠ 2

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους, εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών.
- Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία

αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως.
- Τέλος, το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων για αποθέματα (ή κατηγορίες αποθεμάτων) τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους.

3.1.2.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (για αγοραζόμενα) ή κόστους παραγωγής τους (για ιδιοπαραγόμενα), της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού.

Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων όπως μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου), FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος. Οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής, καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.

3.1.2.3 Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σχετικά με το κόστος κτήσης στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται πως εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23, τότε το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων, συναλλαγματικές διαφορές δανείων και διαφορές πιστώσεων (διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με βάση τα συνήθη πιστωτικά όρια και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού), ενώ κατά τα ΕΛΠ οι δαπάνες αυτές δεν κοστολογούνται.

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 προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους, ενώ σύμφωνα

με την Ελληνική νομοθεσία είναι δυνατόν να υπολογιστεί και με άλλες μεθόδους (π.χ. LIFO).

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος αμηνότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης και δεν χρησιμοποιείται η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Αντιθέτως, η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο εάν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην αξία ρευστοποίησης. Επιπλέον, τα μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατόν να αποτιμώνται με τη μέθοδο των «Λιανικών Πωλήσεων», κάτι που με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται. Επίσης, σε μερικές περιπτώσεις το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, ενώ τα ΕΛΠ απαιτούν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζεται ο κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση ειδών. Ακόμη, ενώ με το ΔΛΠ 2 παρέχεται η δυνατότητα της χρησιμοποίησης διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων, τα ΕΛΠ δεν παρέχουν τέτοια δυνατότητα.

Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων και σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης των υποτιμημένων αποθεμάτων, η διαφορά υποτίμησης αντिलογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώλησή τους προσδιορίζεται από τη διαφορά: **τιμή πώλησης – αρχικό κόστος κτήσης**. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, επί υποτίμησης αποθεμάτων, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης και δεν αντिलογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμημένου αποθέματος. Λόγω των διαφορών που διαπιστώθηκαν μεταξύ του ΔΛΠ 2 και της Ελληνικής Νομοθεσίας υπάρχει ο κίνδυνος να εμφανίζεται το κόστος κτήσης των αποθεμάτων υψηλότερο ή χαμηλότερο από το πραγματικό και τα αποτελέσματα της χρήσεως αντίστοιχα χαμηλότερα ή υψηλότερα.

3.1.3 ΔΛΠ 7 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Το ΔΛΠ 7 θέτει το πλαίσιο αρχών και κανόνων που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά τη σύνταξη των Καταστάσεων Ταμειακών Ροών.

3.1.3.1 ΔΛΠ 7

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

◆ **Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες.** Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης, καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ. από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία

της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

◆ **Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες.** Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).

◆ **Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες.**

Είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι ταμειακά διαθέσιμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, και ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Ακόμη, το ΔΛΠ 7 ορίζει ότι οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους ισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

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

3.1.3.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές

εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

3.1.3.3 Παράδειγμα

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

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ) ΓΙΑ ΤΙΣ
ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΑΝ 31/12/2005 ΚΑΙ 31/12/2004 (Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)**

	Ο Όμιλος		Η Εταιρεία		
	Σημ	Χρήση 2005	Χρήση 2004	Χρήση 2005	Χρήση 2004
Λειτουργικές δραστηριότητες					
Καθαρό κέρδος προ φόρων		28.546	40.689	8.160	17.396
Αναπροσαρμογές :					
Αποσβέσεων		7.027	6.310	34	35
Ζημιών από Προβλέψεις, συναλ/κές διαφορές κλπ.		4.978	3.665	35	1.629
Κέρδη από πώληση παγίων		(27)	(3.352)	0	(2.320)
Ζημιές από πώληση παγίων		13	18	0	0
Εσόδων από επενδύσεις		0	(19.849)	(9.334)	(19.638)
Χρεωστικών τόκων		8.839	12.053	524	1.112
Πιστωτικών τόκων		(1.578)	(1.811)	(1)	(6)
Λειτουργικά κέρδη προ μεταβολών κεφαλαίου κίνησης		47.798	37.723	(582)	(1.792)
Μεταβολή λογαριασμών αποθεμάτων		(21.191)	(8.100)	0	0
Μεταβολή λογαριασμών πελατών και λοιπών απαιτήσεων		(17.889)	(18.324)	(203)	1.238
Μεταβολή λογαριασμών υποχρεώσεων		(25.810)	3.723	(227)	(2.247)
Χρηματικά διαθέσιμα από λειτουργική δραστηριότητα		(17.092)	15.022	(1.012)	(2.801)
Καταβληθέντες χρεωστικοί τόκοι		(8.473)	(10.454)	(545)	(1.112)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος		(6.170)	(2.112)	(1.555)	(109)
Καθαρά χρηματικά διαθέσιμα από λειτουργικές δραστηριότητες		(31.735)	2.456	(3.112)	(4.022)
Επενδυτικές δραστηριότητες					
Εισπράξεις από πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων και εξοπλισμού		534	12.163	0	9.250
Εισπράξεις από πωλήσεις επενδύσεων		907	38.170	0	35.482
Εισπραχθέντες τόκοι		1.480	1.548	0	5
Εισπραχθέντα μερίσματα		0	1.774	9.334	3.079
Εξαγορές θυγατρικών-συγγενών κλπ.		(500)	(16.897)	(500)	(16.958)
Αγορά ακίνητης περιουσίας, βιομηχανοστασίων και εξοπλισμού		(2.548)	(19.234)	(4)	(4)
Αγορά άλλων επενδύσεων		(2)	(9.150)	(2)	(8.250)
Αγορά άυλων		(55)	(377)	0	(2)
Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		(184)	7.997	8.828	22.602
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες					
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια		345.571	93.019	120.523	6.500
Αποπληρωμές δανείων		(330.292)	(102.300)	(121.192)	(25.045)
Πληρωμές υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις		(2.646)	(2.479)	0	0
Πληρωθέντα μερίσματα		(5.266)	(149)	(5.090)	0
Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		7.367	(11.909)	(5.759)	18.545
Καθαρή αύξηση / μείωση χρηματικών διαθεσίμων και ισοδυνάμων αυτών		(24.552)	(1.456)	(43)	35
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών την 1η Ιανουαρίου		32.912	34.592	133	98
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα μη ενοποιούμενων εταιρειών		0	(241)	0	0
Επίδραση των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών επί των χρηματικών διαθεσίμων		36	17	0	0
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών την 31η Δεκεμβρίου		8.396	32.912	90	133

3.1.4 ΔΛΠ8–Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

Το ΔΛΠ 8 έχει ως στόχο να καθορίσει την κατάταξη, γνωστοποίηση, καθώς και τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό ορισμένων οικονομικών γεγονότων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να χειρίζονται τα γεγονότα αυτά με συνέπεια και να 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. Επίσης, το ΔΛΠ 8 καθορίζει και τις πληροφορίες που απαιτούνται σχετικά με την αλλαγή λογιστικών πολιτικών ή τον εντοπισμό λαθών προηγούμενων χρήσεων, η οποία και θα πρέπει να περιλαμβάνεται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.⁶

3.1.4.1 ΔΛΠ 8

Πιο συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 8 αναφέρει ότι το κέρδος ή η ζημιά της χρήσεως αποτελείται από δύο στοιχεία:

- Το κέρδος ή τη ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες και
- Τα έκτακτα κονδύλια

Το κέρδος ή η ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και έξοδα, τα οποία αφορούν τον τομέα εργασιών της επιχείρησης. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται ξεχωριστή αναφορά και γνωστοποίηση των εσόδων και εξόδων (π.χ. όταν συντρέχει υποτίμηση αποθεμάτων ή παγίων ή αντιλογισμός τέτοιων προβλέψεων, δαπάνες ή προβλέψεις αναδιάρθρωσης μίας επιχείρησης, διακοπή μίας εμπορικής δραστηριότητας, δικαστικός συμβιβασμός, άλλες αντιστροφές προβλέψεων κλπ).

Έκτακτα κέρδη / ζημιές

Τα έκτακτα κέρδη ή ζημιές εμφανίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή, κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα και αναλύεται η φύση τους στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Τα έκτακτα αποτελέσματα αφορούν σε γεγονότα τα οποία είναι εξαιρετικά σπάνια, απρόβλεπτα και πέραν από κάθε επήρεια και έλεγχο. (π.χ. ζημιές από φυσικές καταστροφές ή αποποίηση/απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων)

Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων

Οι λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για την διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ). Μία λογιστική εκτίμηση μπορεί να αναθεωρηθεί μεταγενέστερα λόγω μεταβολής των συνθηκών στις οποίες βασίστηκαν οι εκτιμήσεις ή λόγω νέων πληροφοριών. Η διαφορά από την μεταβολή αυτή λογίζεται είτε στα αποτελέσματα χρήσης που γίνεται η αναθεώρηση, είτε σε μελλοντικές χρήσεις. Επίσης,

⁶ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, ΔΛΠ ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την εμπορική και φορολογική νομοθεσία – πρακτικές εφαρμογές τόμος Α', Αθήνα 2002 εκδόσεις Ε. Σακέλλης.

συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της καταστάσεως αποτελεσμάτων που υπήρχε και η προηγούμενη εκτίμηση.

Θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα

Θεμελιώδες θεωρείται ένα λογιστικό λάθος εξαιτίας του οποίου δεν θεωρούνται αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις μίας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων. Συνήθως όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέο» και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις σαν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός εάν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται, εάν το σφάλμα δεν έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν:

- Απαιτείται από νόμο
- Απαιτείται από αλλαγή σε Λογιστικό Πρότυπο
- Πρέπει να αποδοθεί ορθότερα κάποια συναλλαγή και πράξη

Η αλλαγή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «Αποτέλεσμα εις νέο», και ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων, εφόσον είναι εφικτό, διαφορετικά λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης, οπότε απαιτείται σύνταξη pro-forma οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων, ενώ απαιτείται και γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

3.1.4.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα/έξοδα. Επίσης, δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για τη διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων, με εξαίρεση των περιλαμβανομένων στις διαφορές φορολογικού ελέγχου. Η διόρθωση γίνεται, συνήθως, είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις. Ακόμη, δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Όσον αφορά τις επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές, γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν και απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα.

3.1.4.3 Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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 μίας 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 καταχώρηση 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 στο φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, όπου προβλέπεται η τήρηση σχετικού λογαριασμού.

3.1.5 ΔΛΠ 10 – Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

Το ΔΛΠ 10 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό που απαιτείται για τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία 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.

3.1.5.1 ΔΛΠ 10

Το ΔΛΠ 10 ορίζει ως γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού, τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για δημοσίευση. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι **διορθωτικά** (παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) ή **μη διορθωτικά** (ενδεικτικά συνθηκών τα οποία προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού). Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του 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 τη 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 εταιρίας 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 εξακολουθήσει τις δραστηριότητές της.

Όσον 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 ποιός έδωσε αυτήν την έγκριση. Σε περίπτωση που οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν την δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων μετά την έκδοσή τους το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

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

3.1.5.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία αναφέρεται ότι τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν.

3.1.5.3 Διαφορές ΔΛΠ 10 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σχετικά με τα μερίσματα, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, καταχωρούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση, εκτός αν προορίζονται για αύξηση του Κεφαλαίου οπότε καταχωρούνται στην Καθαρή Θέση.

Αντιθέτως, κατά το ΔΛΠ 10 μόνο τα μερίσματα πληρωτέα που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού τότε καταχωρούνται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Για την περίπτωση κατά την οποία συντρέχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

3.1.6 ΔΛΠ 11 – Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Το ΔΛΠ 11 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες ορίζονται σε χρονικό ορίζοντα που υπερβαίνει το έτος (αρχίζουν και τελειώνουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους).

3.1.6.1 ΔΛΠ 11

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μίας ξεχωριστής σύμβασης (εκτός εάν οι συμβάσεις έχουν συναφθεί σαν ένα ενιαίο σύνολο ή αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με γενικό όριο κέρδους). Τα συμβατικά έσοδα και έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (percentage of completion) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί. Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:

- Το ποσό 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

3.1.6.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης, όμως, μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις οι οποίες ακολουθούν τις

αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

3.1.7 ΔΛΠ 12 – Φόροι Εισοδήματος

Το ΔΛΠ 12 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό τόσο των τρεχουσών, όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που θα προκύψουν 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.

Επίσης, στο ΔΛΠ 12 αναπτύσσονται οι έννοιες της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας και οι κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισής τους. Ακόμη, το ΔΛΠ 12 καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τους φόρους εισοδήματος που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.⁷

3.1.7.1 ΔΛΠ 12

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 χρήσης 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 αρχικά η διαφορά. Ωστόσο, για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφιστέου 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 αποφάσεων 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.

⁷ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, ΔΛΠ ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την εμπορική και φορολογική νομοθεσία – πρακτικές εφαρμογές τόμος Α', Αθήνα 2002 εκδόσεις Ε. Σακέλλη.

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 επ' αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Επιπλέον, σχετικές με το ΔΛΠ 12 είναι και δύο διερμηνείες, 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.

3.1.7.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

3.1.7.3 Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημιές.

3.1.8 ΔΛΠ 14 – Αναφορές ανά κλάδο / τομέα

Το ΔΛΠ 14 καθορίζει τις αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, έτσι ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην:

- Καλύτερη κατανόηση της απόδοσης της επιχείρησης κατά το παρελθόν.
- Καλύτερη εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων της επιχείρησης.
- Διαμόρφωση εμπειριστατωμένων κρίσεων για την επιχείρηση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 14 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις, σχετικά με τις οικονομικές πληροφορίες κατά παρουσιαζόμενο τομέα, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις.

3.1.8.1 ΔΛΠ 14

Το ΔΛΠ 14 προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς τομείς (business segments) ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα (και ανά γεωγραφική περιοχή) καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που αντιστοιχούν στα τμήματα αυτά. Το επίπεδο σημαντικότητας για την δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης, όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρείας. Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ακόμη, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς, μόνο αν τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ 14 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

3.1.8.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία από φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ.1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς, οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί “*απόσχισης κλάδου*”. Τέλος, κατά την Ελληνική Νομοθεσία το μόνο που απαιτείται είναι ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις.

3.1.9 ΔΛΠ 15 :ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ

Οι αξιώσεις παρουσίασης του προτύπου αυτού δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις εταιρίες για τις οποίες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ούτως ώστε να θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των

προτύπων αυτών.

Σκοπός του προτύπου είναι η απεικόνιση της επίδρασης την οποία είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό είναι γενικά αποδεκτό κυρίως σε περιοχές όπου παρουσιάζονται σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

3.1.10 ΔΛΠ 16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Το ΔΛΠ 16 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων και χειρίζεται θέματα όπως η αναγνώριση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι αποσβέσεις και η μείωση της αξίας τους. Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως Επενδύσεις σε Ακίνητα του ΔΛΠ 40. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.10.1 ΔΛΠ 16

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ως ενσώματες ακινήτοποιήσεις τα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων. Επίσης, ορίζει ως απόσβεση τη συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τη 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. Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης.⁸

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώριση γίνεται με δύο μεθόδους: **την Βασική και την Εναλλακτική.**

A) Βασική μέθοδος (Μέθοδος Κόστους):

Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος

⁸ Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας, Εισαγωγή στα Δ.Λ.Π., Εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, 2003

κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

B) 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, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές για τα ακίνητα, πρέπει να γίνονται 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 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 αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν την χρησιμοποίησή 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 του απαξίωση. 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 αποτίμησης των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κίνηση των λογαριασμών των παγίων μέσα στη 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 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 ζημιάς 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:

- Η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ως ένα ξεχωριστό συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου ένα ποσό που αφορά μια σημαντική επιθεώρηση ή επισκευή του, το οποίο έχει ήδη αποσβεστεί, έτσι ώστε να αντανakλάται η ανάλωση των ωφελειών.
- 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.

3.1.10.2 Ελληνική Νομοθεσία

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται.

Επίσης, φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως. Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζει ο Ν. 2065/1992, ο οποίος προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις

3.1.10.3 Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους. Κατά το ΔΛΠ 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα ΕΛΠ, ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το ΔΛΠ 16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε. Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το ΔΛΠ 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920). Σχετικά με τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι η

απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα ΕΛΠ, ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα ΕΛΠ η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα ΕΛΠ, όμως, ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυσή τους. Τέλος, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα ΕΛΠ, από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

3.1.11 ΔΛΠ 17 - Μισθώσεις

Το ΔΛΠ 17 καθορίζει τη λογιστική των μισθώσεων. Το ΔΛΠ 17 περιγράφει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή, όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή.

3.1.11.1 ΔΛΠ 17

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις και είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή. Επομένως, 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 πελατών.

Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

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 ή 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.

Πώληση και επαναμίσθωση

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

και απόσβεση.

3.1.11.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου. Στην περίπτωση της πώλησης και επαναμίσθωσης η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα.

3.1.11.3 Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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

3.1.11.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος ΤΕΡΝΑ15 αναγνώρισε στον Ισολογισμό τα πάγια που αποκτήθηκαν με συμβάσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων, αφού με βάση τα ΕΛΠ οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονταν ως λειτουργικές. Η αναγνώριση αυτή είχε θετική επίδραση στην Καθαρή Θέση και στα Αποτελέσματα Χρήσης του Ομίλου. Συγκεκριμένα, στις 31/12/2004 η Καθαρή Θέση εμφανίζεται αυξημένη κατά € 246.000 και τα αποτελέσματα Χρήσεως κατά € 2.195.000, σε σχέση με τα ποσά της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως που εμφανίζονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
(1.1.2005 και 1.1.2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ

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

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

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

3.1.12 ΔΛΠ 18 - Έσοδα

Το ΔΛΠ 18 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισής 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 έμφαση στην οικονομική ουσία της συναλλαγής και όχι κατ' ανάγκη στον νομικό τύπο, είναι η κεντρική ιδέα που εισάγεται στη λογιστική των εσόδων, όπως αυτή καθορίζεται από της 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.

3.1.12.1 ΔΛΠ 18

Το ΔΛΠ 18 πρέπει να εφαρμόζεται για την **παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:**

ο πώληση αγαθών

ο παροχή υπηρεσιών

ο χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το ΔΛΠ 18 δεν εξετάζει έσοδα που προκύπτουν από:

- Συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11)
- Μισθωτήρια συμβόλαια (ΔΛΠ 17)
- Μερίσματα από επενδύσεις που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης (ΔΛΠ 28)
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΔΠΧΠ 4)
- Μεταβολές στην εύλογη αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή από τη διάθεσή τους (ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39)
- Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
- Την αρχική καταχώρηση και τις μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41)
- Την αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής (ΔΛΠ 41)
- Εξόρυξη μεταλλευμάτων (ΔΠΧΠ 6)

Το ΔΛΠ 18 ορίζει ως Έσοδο τη μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και οδηγεί σε αύξηση των Ιδίων

Κεφαλαίων (δεν περιλαμβάνονται εισφορές κεφαλαίου από τους μετόχους ή εταίρους). Επίσης, ορίζει ως Εύλογη Αξία το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση των στοιχείων μιας αντικειμενικής συναλλαγής. Ενώ, δεν θεωρούνται έσοδο ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων.

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.⁹

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.¹⁰

Παροχή υπηρεσιών

Η καταχώριση του εσόδου που σχετίζεται με την παροχή υπηρεσιών, πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσεως 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 εφαρμόζει 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 τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (ΔΛΠ 39)
- Τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται 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 είσπραξής τους

⁹ Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας, Εισαγωγή στα Δ.Λ.Π., Εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, 2003

¹⁰ Λεωνίδας Σπ. Καββαδίας, Εισαγωγή στα Δ.Λ.Π., Εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, 2003

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.

3.1.12.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

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

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

3.1.12.3 Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 για να καταχωρηθεί το έσοδο από πώληση αγαθών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέραμε προηγουμένως, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Σχετικά με τα έσοδα από τόκους, κατά το ΔΛΠ 18 οι τόκοι καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Και κατά τα ΕΛΠ τα έσοδα από τόκους καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, αλλά δεν υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Όσον αφορά, τέλος, τα μερίσματα, το ΔΛΠ 18 ορίζει ότι όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης των μετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά μειώνουν το κόστος αγοράς των μετοχών. Ενώ, κατά τον Ν. 2190/1920 σε κάθε περίπτωση τα μερίσματα συνιστούν έσοδα, έστω και αν προέρχονται από κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από τη διανέμουσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από τον μέτοχο.

3.1.13 ΔΛΠ 19 – Παροχές σε Εργαζομένους

Το ΔΛΠ 19 καθορίζει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις που θα χρειαστεί να διενεργηθούν για τις παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζομένους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 (Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19, **οι παροχές σε εργαζομένους χωρίζονται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες:**

1. Βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους.
2. Παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης.
3. Παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης.
4. Άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους.

3.1.13.1 ΔΛΠ 19

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.

3.1.13.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του Ν. 2112/1920. Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Βέβαια, ο Ν. 2190/1920 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.

3.1.13.3 Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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 συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος.

Επίσης, όσον αφορά τις περιπτώσεις που άπτονται του ΔΛΠ 26, δεν υπάρχει τίποτα ειδικό στην Ελληνική Νομοθεσία, αλλά ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190/1920.

3.1.14 ΔΛΠ 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

Το ΔΛΠ 20 καθορίζει τον τρόπο αναγνώρισης, λογιστικής παρακολούθησης και γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών 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.

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

3.1.14.1 ΔΛΠ 20

Καταρχήν, το ΔΛΠ 20 καθορίζει τις παρακάτω έννοιες:

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη: είναι τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων.

Κρατική επιχορήγηση: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία είναι επιδεκτική αποτίμησης και δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με την λειτουργία της.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι εκείνες που αφορούν την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ενώ όσες δεν σχετίζονται με αυτά αφορούν επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων.

Χαριστικά Δάνεια: είναι εκείνα για τα οποία ο δανειστής κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις παραιτείται από την εξόφλησή τους.

Εύλογη αξία: είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Λογισμός κρατικών επιχορηγήσεων: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20, μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει την επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Ο λογισμός στα έσοδα πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό για κάθε χρήση, συσχετίζοντας τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας πίστωση στην Καθαρή Θέση. Σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη πραγματοποιημένων ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση χωρίς την διενέργεια σχετικών δαπανών καταχωρούνται ως έσοδα της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης της. Η εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία γίνεται στον Ισολογισμό είτε με την μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από την λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε σε πίστωση λογαριασμού εσόδου, είτε αφαιρετικά των αντίστοιχων εξόδων.

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων: Όταν δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της επιχορήγησης, θα πρέπει να συμψηφιστεί το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο των εσόδων επόμενων χρήσεων και με την διαφορά αν υπάρχει, να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα. Το επιστρεφόμενο ποσό που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης πρέπει να αυξήσει την λογιστική αξία του στοιχείου αυτού ή να συμψηφίσει το υπόλοιπο των εσόδων επόμενης χρήσης και η τυχόν διαφορά να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης.

Επίσης, το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ακολουθούμενη λογιστική μέθοδο αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, την φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τους ανεκπλήρωτους όρους και τα λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

3.1.14.2 Ελληνική Νομοθεσία

Το ΕΓΛΣ και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Α, καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ε. μέσω του Ν. 2601/1998 (όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 3299/2004) και ο οποίος ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου, ενώ οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν αποτελούν αποθεματικά διότι δεν σχηματίζονται από διακράτηση κερδών της επιχείρησης. Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις

των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του πάγιου στοιχείου.

3.1.14.3 Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

Κατά το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού έσοδα επομένων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας καταχώριση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό καθαρής θέσης. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία όμως, η επιχορήγηση καταχωρείται απευθείας στην πίστωση λογαριασμού καθαρής θέσης, ενώ δεν παρέχεται η δυνατότητα καταχώρισης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων.

Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών, κατά το ΔΛΠ 20 είναι δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται η καταχώριση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης, αλλά καταχωρούνται πάντα στα έσοδα. Για τις επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών, το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι πρέπει να λογίζονται ως ανόργανα έσοδα της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής τους. Κατά τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται στην πίστωση αρμόδιων υπολογαριασμών του λογαριασμού οργανικών εσόδων «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» του ΕΓΛΣ. Σχετικά με άλλες μορφές επιχορηγήσεων το ΔΛΠ 20 αναφέρει ότι η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η μείωση της φορολογίας δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση. Επίσης, το ΔΛΠ 20 κάνει αναφορά σε Χαριστικό Δάνειο από το Δημόσιο το οποίο εξομοιώνεται με επιχορήγηση. Στην Ελλάδα δεν συνηθίζεται τέτοια μορφής επιχορήγηση.

3.1.15 ΔΛΠ 21 – Επιδράσεις αλλαγών στις τιμές ξένου συναλλάγματος

Το ΔΛΠ 21 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό για την αναγνώριση και γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης, των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εργασιών στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 21 εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του εξωτερικού, οι οποίες περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης.

Επίσης, το ΔΛΠ 21 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.15.1 ΔΛΠ 21

Καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 ορίζεται ως νόμισμα λειτουργίας το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση Στη συνέχεια το ΔΛΠ 21 ορίζει ότι στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού, τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος και τα μη-νομισματικά στοιχεία (που εκφράζονται σε ιστορικό κόστος) μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα.

Συμμετογή σε θυγατρική εταιρεία σε ξένο νόμισμα:

Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση τέλους χρήσης λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση και κατά την πώληση της συμμετοχής αυτής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Εάν υπάρχει υποχρέωση σε ξένο νόμισμα με σκοπό να αντισταθμίσει το συναλλαγματικό κίνδυνο της συμμετοχής σε ξένο νόμισμα, τότε οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση αυτής της υποχρέωσης λογίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στη καθαρή θέση, έως ότου πωληθεί η συμμετοχή οπότε και μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

Για την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που ανήκει, το ΔΛΠ 21 καθορίζει την ακόλουθη διαδικασία:

- Όλο το ενεργητικό και όλο το παθητικό μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με την ισοτιμία κλεισίματος.
- Τα έσοδα και έξοδα μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με βάση τις ισοτιμίες που αυτά ιστορικά αναγνωρίστηκαν.
- Όλες οι προκύψασες συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση.

3.1.15.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία όλα τα στοιχεία (νομισματικά και μη) μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.

Όσον αφορά τις συμμετοχές σε θυγατρικές σε ξένο νόμισμα ή την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη.

Ωστόσο, η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.

3.1.15.3 Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, δεν επιτρέπει την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους τα μη νομισματικά στοιχεία. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται συνήθως στα Αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

3.1.16 ΔΛΠ 22 ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Το πρότυπο αυτό περιγράφει το λογιστικό χειρισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων που προέρχονται μέσα από την εξαγορά μιας επιχείρησης από άλλη, καθώς και από τη συγχώνευση επιχειρήσεων σε μία, χωρίς να είναι δυνατός ο καθορισμός ή ο εντοπισμός του αγοραστή.

Τα βασικά λογιστικά θέματα στα οποία αναφέρεται το εν λόγω πρότυπο είναι:

- Ο καθορισμός του κόστους της εξαγοράς.
- Ο χειρισμός του στοιχείου της «φήμης και πελατείας» που πιθανόν να προκύψει.
- Ο καθορισμός του «συμφέροντος της μειοψηφίας», στις περιπτώσεις σταδιακής εξαγοράς.
- Τυχόν αλλαγές στο κόστος της εξαγοράς μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής, καθώς και
- Οι πρόσθετες πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις

Σκοπός του είναι η περιγραφή και ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών που προκύπτουν μέσα από την ενοποίηση διαφόρων επιχειρήσεων.

3.1.17 ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού.

Οι βασικές παράμετροι στις οποίες στηρίζεται για τον σκοπό αυτό είναι:

- a. Ο ορισμός του κόστους δανεισμού.
- b. Η αναγνώριση και απεικόνιση του κόστους δανεισμού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που το εφαρμόζει.

Το ΔΛΠ 23 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν δανειακό κόστος, ωστόσο δεν αναγνωρίζει ως κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν είναι αναγνωρισμένο ως υποχρέωση. Επίσης, το ΔΛΠ 23 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με το κόστος δανεισμού μίας επιχείρησης, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.17.1 ΔΛΠ 23

Το ΔΛΠ 23 ορίζει ως Κόστος Δανεισμού τους τόκους και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Επίσης, ορίζει ως μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο εκείνο που χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδος προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται, ή για την πώλησή του. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για το λογισμό του. Ωστόσο, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια.

Ο προσδιορισμός του ποσού που πρέπει να συμπεριληφθεί στα πάγια στοιχεία, γίνεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσης, μειωμένη με το τυχόν επενδυτικό έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση του δανείου αυτού. Στην περίπτωση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, τότε το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί στα πάγια, προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης (μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια της επιχειρήσεως που μένουν αχρησιμοποίητα κατά την διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων των δανείων για την απόκτηση πάγιων στοιχείων). Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό αρχίζει όταν διενεργείται η επενδυτική δαπάνη, πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες βρίσκονται σε εξέλιξη.

Αντίστοιχα, η μεταφορά του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται όταν η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί, ή να παύει όταν οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου έχουν ουσιαστικά περατωθεί. Στην περίπτωση τμηματικής περάτωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου, του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα υπόλοιπα

τιμήματα, τότε πρέπει να παύσει η μεταφορά κόστους δανεισμού όταν το τμήμα αυτό ολοκληρωθεί.

Τέλος, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές της καταστάσεις τη λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού, το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την χρήση, και το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση.

3.1.17.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 §3 του Ν. 2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων.

3.1.17.3 Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως με τα ΕΛΠ ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή τη χρήση. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα ΕΛΠ αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό

δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

3.1.18 ΔΛΠ 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Το ΔΛΠ 24 θέτει ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων που διασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και γνωστοποιήσεις. Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει, συγκεκριμένα, να περιλαμβάνονται οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, προκειμένου οι χρήστες αυτών να είναι σε θέση να κατανοήσουν αν η χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της χρήσης μίας επιχείρησης, έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές με αυτά τα μέρη.

3.1.18.1 ΔΛΠ 24

Συνδεδεμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 24 θεωρούνται δύο 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 για τον χαρακτηρισμό δύο μερών ως συνδεδεμένων είναι:

- Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27)
- Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο
- Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28)
- Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας

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.

3.1.18.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται

- Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής)
- Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:

- Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή 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 μία από αυτές.

- Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν. Τέλος, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

3.1.18.3 Διαφορές ΔΛΠ 24 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Μεταξύ των διατάξεων της Ελληνικής Νομοθεσίας και του ΔΛΠ 24 δεν υπάρχουν διαφορές που να επηρεάζουν την Καθαρή Θέση ή τα Αποτελέσματα Χρήσεως μίας επιχείρησης, απλώς το ΔΛΠ 24 επιβάλλει την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως τη φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

3.1.19 ΔΛΠ 27 – Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και επενδύσεις σε θυγατρικές ΔΛΠ 28 – Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ΔΛΠ 31 – Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες

Το ΔΛΠ 27 καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Επίσης περιγράφονται οι λογιστικοί χειρισμοί για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 28 καθορίζει τον τρόπο λογιστικής απεικόνισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, εκτός από αυτές που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital και από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Το ΔΛΠ 31 εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες, καθώς και για την παρουσίαση των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων των κοινοπραξιών στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή. Το ΔΛΠ 31 δεν εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση σε συγγενείς, με εξαίρεση αυτές που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital και από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39.

3.1.19.1 ΔΛΠ 27

Το ΔΛΠ 27 εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής. Το ΔΛΠ 27 δεν αναφέρεται στις μεθόδους λογιστικής για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση (υπεραξίες κ.λπ.) (ΔΠΧΠ 3), στη λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς

επιχειρήσεις (ΔΛΠ 28) και σε κοινοπραξίες (ΔΛΠ 31).¹¹

Το ΔΛΠ 27 δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

- Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (μητρική).
- Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.
- Ενοποιημένες είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.
- Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

Όσον αφορά της παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων η μητρική επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μία μητρική δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφ' όσον:

- Είναι θυγατρική στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της και έχει την έγκριση των μετόχων μειοψηφίας. Θα πρέπει όμως να γνωστοποιεί το όνομα και την έδρα της μητρικής της.
- Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές).
- Δεν έχει υποβάλει, ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά.
- Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Αναφορικά με το περιεχόμενο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η μητρική επιχείρηση οφείλει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εγχώριες και ξένες, εκτός αν κατά την απόκτηση μία θυγατρική πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 (Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες), τότε θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5. Επίσης, το ΔΛΠ 27 ορίζει ότι ο έλεγχος θυγατρικής τεκμαίρετε ότι υπάρχει όταν η μητρική άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης.

¹¹ Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ – ΔΛΠ & Ερμηνειών, Δρ. Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, Γ.Α. Κεραμόντε, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2007

Έλεγχος επίσης υπάρχει όταν:

- Η μητρική κατέχει το ήμισυ ή παραπάνω των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
- Υπάρχει δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο
- Υπάρχει δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ. ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα
- Υπάρχει δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα

Το ΔΛΠ 27 ορίζει σχετικά με τις διαδικασίες ενοποιήσεως ότι οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και της θυγατρικής συνενώνονται γραμμή προς γραμμή και στη συνέχεια γίνεται:

- i. Απαλοιφή της λογιστικής αξίας των συμμετοχών της μητρικής στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών.
- ii. Προσδιορισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των θυγατρικών και στην καθαρή περιουσία τους. Τα δικαιώματα μειοψηφίας (ΔΜ) στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζονται διακεκριμένα. Τα ΔΜ απαρτίζονται από το ποσό της πρώτης ενοποίησης (σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3) και εν συνεχεία από τις προσαυξήσεις από την αναλογία επί της εκάστοτε αλλαγής στη καθαρή θέση της θυγατρικής.
- iii. Διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές πρέπει να απαλείφονται πλήρως.
- iv. Φόροι πληρωτέοι είτε από τη μητρική είτε από τις θυγατρικές, κατά τη διανομή στη μητρική κερδών που παρέμεναν στις θυγατρικές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Ακόμη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και το ΔΠΧΠ 3 τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημερομηνία της εξαγοράς της από την μητρική και μετέπειτα.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 εάν οι ζημιές μίας θυγατρικής είναι υψηλότερες από τα ΔΜ της θυγατρικής, τότε οι ζημιές όλες της θυγατρικής λογίζονται στα αποτελέσματα του ομίλου (δεν παίρνει ΔΜ), εκτός εάν η ίδια η μειοψηφία δεσμευθεί να καλύψει τις ζημιές της θυγατρικής. Εάν την επόμενη περίοδο η θυγατρική έχει κέρδη τότε σταδιακά πρέπει να αρχίζει να καλύπτει την αναλογία της προηγούμενης ζημίας των ΔΜ. Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Επιτρέπεται όμως να καταρτίζονται σε διαφορετικές ημερομηνίες, με διαφορά όμως όχι μεγαλύτερη των τριών μηνών. Στη περίπτωση που υπάρχει η ανωτέρω διαφορά θα πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων, σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τις αναλογίες των

κονδυλίων στα οποία έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές μέθοδοι. Στο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές που δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η δεν συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε στο κόστος είτε σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων. Επενδύσεις σε θυγατρικές που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5. (ΔΠΧΠ 2006)

3.1.19.2 ΔΛΠ 28

Το ΔΛΠ 28 ορίζει ότι Συγγενής Επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων». Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή. Το ΔΛΠ 28 ορίζει ότι οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να εμφανίζονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία ως ξεχωριστό κονδύλι του Ισολογισμού και το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες πρέπει να γνωστοποιείται σε ξεχωριστό λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Το ΔΛΠ 28 παραπέμπει στις διαδικασίες ενοποίησης του ΔΛΠ 27 σε ότι αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις που πρόκειται να ενοποιηθούν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Επίσης, στο ΔΛΠ 28 ορίζεται ότι μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ της μητρικής επιχείρησης και των συγγενών επιχειρήσεων, πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση του δικαιώματος της πρώτης στις συγγενείς αυτές επιχειρήσεις. Μη πραγματοποιηθείσες ζημίες δεν πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση, που η συναλλαγή παρέχει τεκμήριο μεταφερόμενης απομειώσεως του περιουσιακού στοιχείου. Για το σκοπό της εφαρμογής του ΔΛΠ 28, η λογιστική αξία μιας επενδύσεως πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τη λογιστική αξία των χρηματοπιστωτικών μέσων, που παρέχουν απεριόριστα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη ή ζημίες στην καθαρή θέση της

συγγενούς επιχείρησης. Αν το μερίδιο των ζημιών υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, αυτή μειώνεται στο μηδέν και η περαιτέρω καταχώρηση ζημιών διακόπτεται, εκτός αν ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρεώσεις της συγγενούς ή έχει εγγυηθεί για την χρηματοδότησή της.¹²

3.1.19.3 ΔΛΠ 31

Το ΔΛΠ 31 ορίζει ως Κοινοπραξία μία συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκεινται σε από κοινού έλεγχο.

Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών:

- f Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες.
- f Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- f Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία ανάλογα με τον τύπο της ως εξής: Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες: Ενοποιώντας τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού τα οποία ελέγχει και τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί, καθώς και το μερίδιό του από τα έσοδα που αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιεί η κοινοπραξία.

Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία: Σε αναλογική βάση

Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες: Χρησιμοποιώντας την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε «γραμμή προς γραμμή» (line by line consolidation), είτε σαν ξεχωριστά κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων. Εναλλακτικά της αναλογικής ενοποίησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της ενοποίησης με βάση την καθαρή θέση (equity method). Επίσης, το ΔΛΠ 31 ορίζει ότι το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:

Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών,

Το μερίδιό του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται και

Όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.

Τέλος, το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την

¹² Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ – ΔΛΠ & Ερμηνειών, Δρ. Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, Γ.Α. Κεραμόντε, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2007

αναγνώριση των συμμετοχών του σε κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

3.1.19.4 Ελληνική Νομοθεσία και Διαφορές με ΔΛΠ 27, 28 και 31

Τα άρθρα 90-109 του Ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- 1) Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από € 3.700.000
- 2) Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από € 7.400.000
- 3) Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

Όλες οι εισηγμένες εταιρείες, σε χρηματιστήριο εντός της ΕΕ, πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των παραπάνω κριτηρίων. Δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής.

Επίσης, εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες

Έχουν μητρική εταιρεία εντός της ΕΕ (η και εκτός ΕΕ), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις

Υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό

Ο έλεγχος είναι προσωρινός.

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου. Το άρθρο 96 του Ν. 2190/1920 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα ΔΛΠ. Ωστόσο, η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται *διαφορά ενοποίησης* και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική είναι δυνατό να λογισθεί στα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αποσβένεται σε 5 χρόνια. Ακόμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων. Στην Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχουν διατάξεις για ενοποίηση των Ειδικού Σκοπού Οικονομικών Μονάδων (ΕΣΟΜ). Όμως, με βάση το άρθρο 96 που μιλάει περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιρειών. Όσον αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις, το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ ή εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής

διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα. Με βάση το άρθρο 28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Επίσης, το άρθρο 26 του ΚΒΣ, όπως και το άρθρο 29 του ΚΦΕ, επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές τη μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%. Ωστόσο, με βάση το ΔΛΠ 28, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης. Τέλος, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες, με τα οποία ασχολείται το ΔΛΠ 31.

3.1.20 ΔΛΠ 29 – Έκδοση οικονομικών καταστάσεων υπό υπερπληθωριστικές συνθήκες

Το ΔΛΠ 29 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων καταστάσεων, οποιασδήποτε επιχείρησης δραστηριοποιείται σε μία υπερπληθωριστική οικονομία.

Συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 29 υποδεικνύει μεθόδους προσαρμογής των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε οι χρήστες αυτών να εξασφαλίζουν όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση και την απόδοση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Επίσης, το ΔΛΠ 29 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.

3.1.20.1 ΔΛΠ 29

Το ΔΛΠ 29 δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- Ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό νόμισμα.
- Ο πληθυσμός αποτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός τα τελευταία τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%.

- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών.
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές, που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν αυτή είναι πολύ μικρή.

Το ΔΛΠ 29 ορίζει ότι σε περίπτωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα συγκριτικά κονδύλια της προηγούμενης χρήσης και κάθε πληροφόρηση που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης που προκύπτει από την αναμόρφωση των κονδυλίων σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας είναι οι παρακάτω:

- Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων χρήσεων έχουν αναπροσαρμοστεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος στο οποίο τηρούνται τα βιβλία και εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού.
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού ή του τρέχοντος κόστους.
- Η ταυτότητα και το επίπεδο του γενικού δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και η μεταβολή του δείκτη κατά την διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.
- Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με το θέμα που αναλύεται στο ΔΛΠ 29.

3.1.21 ΔΛΠ 30 – Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις χρηματοπιστωτικών οργανισμών

Το ΔΛΠ 30 εφαρμόζεται από τις τράπεζες και τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μέχρι την 31/12/2006. Για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1/1/2007 και μετά, εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 7 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις, το οποίο αντικαθιστά το ΔΛΠ 30. Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν έναν σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις. Συνεπώς, υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

τους. Όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτίθενται σε κινδύνους ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση των αντισυμβαλλομένων. Η παρουσίαση, επομένως, εκτενών, αξιόπιστων και χρήσιμων γνωστοποιήσεων κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική.

3.1.21.1 ΔΛΠ 30

Παρακάτω παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 30 τα στοιχεία και οι γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μίας τράπεζας ή ενός άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 30 η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού πρέπει να γίνεται κατ' είδος με τρόπο που να αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους. Επίσης, το ΔΛΠ 30 ορίζει πως ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών του, όπως απαιτεί το ΔΛΠ 32 - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση. Το ΔΛΠ 39 προβλέπει τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες, ως το ελάχιστο.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

Ενεργητικό:

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

Υποχρεώσεις:

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

Η ομαδοποίηση των εσόδων και των δαπανών πρέπει να γίνονται κατ' είδος, με γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

- Τόκοι και συναφή έσοδα
- Έξοδα τόκων και συναφή έξοδα
- Έσοδα από μερίσματα
- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα
- Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων
- Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων
- Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
- Ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές
- Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- Άλλα λειτουργικά έξοδα
- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις και στοιχεία εκτός Ισολογισμού.

Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πρέπει να γνωστοποιεί:

- Το είδος και το ποσό των δεσμεύσεων παροχής ανέκκλητων πιστώσεων.
- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις από άμεσα πιστωτικά υποκατάστατα, ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνδέονται με συναλλαγές, βραχύχρονες αυτοεξοφλούμενες
- ενδεχόμενες υποχρεώσεις, που συνδέονται με το εμπόριο και προέρχονται από διακίνηση αγαθών,
- Το συνολικό ποσό των εγγυημένων και εμπραγμάτως καλυμμένων υποχρεώσεων και το είδος και τη λογιστική αξία των ενεχυριασμών περιουσιακών στοιχείων.

Λήξεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων:

Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πρέπει να παρέχει ανάλυση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις, με βάση την εναπομένουσα περίοδο, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέχρι τη συμβατική ημερομηνία λήξης Συγκεντρώσεις απαιτήσεων, υποχρεώσεων και εκτός Ισολογισμού στοιχείων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου και να συμπεριλαμβάνουν τα ποσά των καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.

Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές- Γενικοί τραπεζικοί κίνδυνοι

Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πρέπει να γνωστοποιεί τη λογιστική μέθοδο διαγραφής ανείσπρακτων δανείων, να παρουσιάζει την κίνηση των λογαριασμών πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προ καταβολές κατά την κλειόμενη χρήση, αλλά και το συνολικό ποσό οποιουδήποτε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προ καταβολές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κάθε κράτηση κερδών για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια (γενικών προβλέψεων)

πέραν των όσων ζημιών απομείωσης έχουν ήδη αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 για δάνεια και προκαταβολές, πρέπει να εμφανίζεται ως διανομή κερδών. Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης, αλλά συνεπάγεται αύξηση των αδιανέμητων κερδών. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που γίνεται κράτηση κερδών για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και ενδεχόμενα γεγονότα.

3.1.21.2 Ελληνική Νομοθεσία

Τα άρθρα 110 έως και 131 του Ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των Πιστωτικών Ιδρυμάτων και λοιπών άλλων Χρηματοδοτικών Ιδρυμάτων. Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού γίνεται σε δύο παράπλευρα σκέλη με διάταξη των στοιχείων, σύμφωνα με το βαθμό ρευστοποιήσεως, ή ληκτότητάς τους. Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

Ενεργητικό:

- Ταμείο και Διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα .
- Κρατικά και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναχρηματοδότηση από την Κεντρική Τράπεζα.
- Απαιτήσεις κατά Πιστωτικών Ιδρυμάτων.
- Απαιτήσεις κατά πελατών.
- Ομολογίες και άλλοι τίτλοι μεταβλητής απόδοσης.

Υποχρεώσεις:

- Υποχρεώσεις προς Πιστωτικά Ιδρύματα.
- Υποχρεώσεις προς πελάτες.
- Υποχρεώσεις από πιστωτικούς τίτλους.
- Μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία Παθητικού.
- Μετοχικό Κεφάλαιο και Αποθεματικά.
- Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

- Τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα
- Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα
- Έσοδα από τίτλους
- Έσοδα προμηθειών
- Έξοδα προμηθειών

Αποτελέσματα χρηματοοικονομικών πράξεων (καθαρό αποτέλεσμα από πωλήσεις χρεογράφων, καθαρό υπόλοιπο από τις δραστηριότητες στον τομέα συναλλάγματος και από αγοραπωλησίες χρηματοδοτικών μέσων).

Τα πιστωτικά ιδρύματα εφαρμόζουν το άρθρο 43α, σε ότι αφορά το περιεχόμενο του προσαρτήματος και επιπρόσθετα οφείλουν να γνωστοποιούν:

- ✚ Για τα μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία του Παθητικού αναλυτικά στοιχεία κάθε

δανείου που υπερβαίνει το 10% του συνολικού ποσού και για τα λοιπά δάνεια, οι γενικοί κανόνες που τα διέπουν.

- ✚ Ανάλυση απαιτήσεων και υποχρεώσεων ανάλογα με την εναπομένουσα χρονική διάρκεια.
- ✚ Αναλογία των διαφόρων κατηγοριών εσόδων, ανά γεωγραφική αγορά, εφ' όσον από την άποψη της οργάνωσης του πιστωτικού ιδρύματος, οι αγορές αυτές διαφέρουν σημαντικά.
- ✚ Ποσά προκαταβολών και πιστώσεων προς μέλη των οργάνων που ασκούν διοίκηση.
- ✚ Ανάλυση των μεταβιβάσιμων τίτλων σε εισηγμένους και μη.
- ✚ Ανάλυση διαφόρων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και λογαριασμών εσόδων, αν αυτά θεωρούνται σημαντικά.
- ✚ Το συνολικό ποσό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, αφού μετατραπούν σε εγχώριο νόμισμα.
- ✚ Κατάσταση των εκκρεμών κατά την ημέρα κλεισίματος, προθεσμιακών εργασιών, με διάκριση τους σε πράξεις αντιστάθμισης ή εμπορικού σκοπού.

Οι προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες στη Ελλάδα και οι οποίες είναι γενικές προβλέψεις, είναι βάσει του Α.Ν.396/68 και υπολογίζονται 1% επί των μέσων ετήσιων υπολοίπων των χορηγήσεων, εκτός του Ελληνικού Δημοσίου και των εγγυημένων από αυτό. Ειδικές προβλέψεις είναι δυνατόν να σχηματισθούν, όμως φορολογικά αναγνωρίζονται μόνο εάν στα επόμενα 8 έτη χρησιμοποιηθούν.

3.1.22 ΔΛΠ 32 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά Μέσα:Καταχώριση και Αποτίμηση Αποτίμηση

Τα ΔΛΠ 32 και 39 αναφέρονται στις λογιστικές πολιτικές αναγνώρισης, αποτίμησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Το ΔΛΠ 39 καθορίζει τις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να ακολουθούνται για την αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ενώ το ΔΛΠ 32 αποτελεί τον οδηγό για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Οι διατάξεις του ΔΛΠ 32 σχετικά με τις γνωστοποιήσεις, ισχύουν για διαχειριστικές χρήσεις που λήγουν μέχρι και την 31/12/2006, οπότε και αντικαθίστανται από το ΔΠΧΠ 7 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις.

3.1.22.1 ΔΛΠ 32

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά, είτε ως έντιμη υποχρέωση.

Όσα μέσα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιμη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται, να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει:

- Έννομο δικαίωμα συμψηφισμού
- Πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση

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

- a. Οι πολιτικές διαχείρισης κινδύνου
- b. Η πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων
- c. Η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο
- d. Η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο
- e. Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων

3.1.22.2 ΔΛΠ 39

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την καταχώριση και την αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα.¹³

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς ή πληρωμής.

Η Αναγνώριση (καταχώριση) των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος (με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία δεσμεύει τα δύο

¹³ Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ – ΔΛΠ & Ερμηνειών, Δρ. Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, Γ.Α. Κεραμόντε, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2007

μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

Για κάθε μία από τις 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την αγορά, μπορεί να είναι

a. Η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε

b. Η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης

Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων

Στον ενοποιημένο ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την τράπεζα.

1) Εμπορικό χαρτοφυλάκιο: Για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε εύλογες αξίες με λογισμό της υπερ(υπό) αξίας στα αποτελέσματα χρήσης.

2) Διακρατηθέντα έως τη λήξη: Όλα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους. Αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, ενώ έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.

3) Δάνεια και Απαιτήσεις: Δάνεια και απαιτήσεις με τακτή λήξη αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, ενώ χωρίς τακτή λήξη αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.

4) Διαθέσιμα προς πώληση: Όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπερ(υπο)αξία μπορεί να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, είτε στα αποτελέσματα χρήσης.

Το ΔΛΠ 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και 28.

Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού

Το ΔΛΠ 39 ορίζει ότι κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελέγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της εύλογης αξίας τους, τότε η διαφορά λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπό)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός

μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντिलογίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.

Επανεκτίμηση αξίας δανείων

Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας του δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.

Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Μέσα και Αντιστάθμιση Κινδύνου

Το ΔΛΠ 39 ορίζει, σαν βασική αρχή, ότι τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading), εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον ισολογισμό. Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους τότε η εξ' αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής:

- Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro- hedging).
- Δεν είναι αποδεκτή η εσωτερική αντιστάθμιση κινδύνου (intra- division και intra-group hedging): μεταξύ banking book και trading book.
- Δεν γίνεται αποδεκτή η αντιστάθμιση κινδύνου σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.
- Δεν γίνεται αποδεκτή η αντιστάθμιση κινδύνου επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους.
- Η αντιστάθμιση κινδύνου πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης.
- Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου (risk management strategy).

Η αντιστάθμιση κινδύνου πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματική (highly effective) και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση. Η επαρκής αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης κινδύνου ισχύει μόνο όταν: η μεταβολή της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη μεταβολή της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών της πράξης αντιστάθμισης. Το ΔΛΠ 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80%-125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης (hedging).

Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης (hedging) βασίζεται σε τρεις σχέσεις:

1) **Αντιστάθμιση εύλογης (τρέχουσας) αξίας (Fair value hedging):** Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της

αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

2) Αντιστάθμιση ταμειακών ροών (Cash flow hedging): Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται απευθείας στην Καθαρή Θέση μέσω της κατάστασης μεταβολών της Καθαρής Θέσης, ενώ το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3) Αντιστάθμιση επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού: Κατά κανόνα ακολουθείται το ΔΛΠ 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση, ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

3.1.22.3 Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 32 και 39

Σχετικά με τις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις και από άποψη λογιστικής παρακολούθησης και αποτιμήσεων ο Ν. 2190/1920 διακρίνει τους τίτλους σε:

- Χρεόγραφα
- Τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης
- Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (τίτλοι που δεν συνιστούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα)

Η αρχική καταχώριση, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, γίνεται όπως και στο ΔΛΠ 39 στο κόστος κτήσης, με τη διαφορά ότι τα ειδικά έξοδα κτήσης τίτλων επένδυσης καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι.

Η μεταγενέστερη αποτίμηση αυτών των επενδύσεων σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία γίνεται ως εξής:

Οι τίτλοι μετοχών, ανεξάρτητα από ποιο λογαριασμό παρακολουθούνται αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.

Οι τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (ομολογίες, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ) αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.

Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους που προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο κάθε τίτλου.

Οι διαφορές αποτίμησης καταχωρούνται στα αποτελέσματα.

Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται και η αρχική καταχώριση και μεταγενέστερη αναγνώριση των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών μέσων. Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα που ανήκουν στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο η αρχική καταχώρισή τους γίνεται με όμοιο τρόπο με αυτόν του ΔΛΠ 39, ενώ η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται με τον τρόπο που

αναφέρθηκε στις προηγούμενες κατηγορίες. Οι εισπρακτέες αξίες και απαιτήσεις καταχωρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης που είναι η εύλογη αξία της δοθείσας αντιπαροχής προσαυξημένο με τα έξοδα συναλλαγής, όπως ορίζει και το ΔΛΠ 39. Η μεταγενέστερη αποτίμησή τους, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, ενώ υπόκεινται και σε απομείωση. Για τις επισφαλείς απαιτήσεις στη χώρα μας εφαρμόζονται κατά κανόνα οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι δεν αναγνωρίζουν προβλέψεις, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 υπολογίζεται ζημία απομείωσης. Επίσης, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί καμία γνωστοποίηση, σε αντίθεση με το ΔΛΠ 32 και το ΔΠΧΠ 7. Σχετικά με τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα στην Ελληνική Νομοθεσία υφίστανται ελάχιστοι κανόνες που αφορούν κυρίως την αντιστάθμιση κινδύνων από τις μεταβολές σε συναλλαγματικές ισοτιμίες μέσω μελλοντικών αγορών ή νομισματικών μεταβολών. Πάντως δεν υπάρχουν πλέον κίνδυνοι εκτός Ισολογισμού καθώς όλα τα παράγωγα θα πρέπει να καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις στις εύλογες αξίες τους. Επίσης, η οικονομική μονάδα θα πρέπει να αποφασίσει εάν επιθυμεί να εφαρμόσει αντισταθμιστική λογιστική, κατά την οποία τα κέρδη ή οι ζημίες από παράγωγα μέσα συμψηφίζονται με κέρδη ή ζημίες από αντισταθμισμένα κονδύλια με τα οποία συνδέονται.

3.1.22.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της **ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ** λόγω της υιοθέτησης των ΔΛΠ 32 και 39 προσάρμοσε την Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 και τα Αποτελέσματα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, σε σχέση με εκείνα που παρουσιάστηκαν σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Καταρχήν, λόγω της μεταβολής στην πολιτική αποτίμησης των χρεογράφων (σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 πλέον) η Καθαρή Θέση εμφανίζεται μειωμένη κατά € 31.160.000. Επίσης, τα Υβριδικά Κεφάλαια που εξέδωσε θυγατρική της Εθνικής Τράπεζας καταχωρήθηκαν στην Καθαρή Θέση ως δικαιώματα μειοψηφίας (ΔΛΠ 32), ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι τίτλοι αυτοί καταχωρούνταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η αλλαγή αυτή οδήγησε σε αύξηση της Καθαρής Θέσης κατά € 832.149.000. Όσον αφορά τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εμφανίζονται μειωμένα κατά € 65.040.000, λόγω της διαφοράς αποτίμησης των κερδών από πωλήσεις ιδίων μετοχών κατά το ΔΛΠ 39, ενώ η αναγνώριση των μερισμάτων των υβριδικών κεφαλαίων στην Καθαρή Θέση οδήγησε σε αύξηση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης 2004 κατά € 17.327.000.

Στην επόμενη σελίδα παρατίθενται οι πίνακες με τις προσαρμογές στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Συμφωνία Ιδίων Κεφαλαίων			
χιλιάδες €		31.12.2004	31.12.2003
Τόια κεφάλαια σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....		2.522.088	2.431.217
Προσαρμογές από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π:			
Αναγνώριση υποχρεώσεων από παροχές στο προσωπικό.....	I	(180.810)	(163.843)
Μετάθεση εσόδων από προμήθειες απαιτ. σε επόμενες χρήσεις.....	II	(39.413)	(23.748)
Απόσβεση ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.....	III	(29.885)	(3.089)
Αποτίμηση χρεογράφων.....	XIII	(31.160)	(83.234)
Αναγνώριση υποχρεώσεων από φόρους.....	XII	(15.832)	(32.056)
Αποτίμηση χρηματ/κών μισθώσεων και κρατικών επιχορηγήσεων.....	VI	(9.363)	(9.564)
Αναγνώριση προβλέψεων απομείωσης αξίας απαιτήσεων.....	VII	(13.094)	(7.155)
Διανεμόμενα κέρδη σε ταμειακή βάση.....	IX	215.041	198.784
Λοιπές προσαρμογές.....		23.942	7.862
Σύνολο προσαρμογών.....		(80.574)	(116.043)
Αναγνώριση δικαιωμάτων μειοψηφίας μη ενοποιούμενων εταιρειών σύμφωνα με τις Ελληνικές Λογιστικές Αρχές.....	XI	216.510	182.791
Υβριδικά κεφάλαια.....	VIII	832.149	350.000
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων, κατά τα Δ.Π.Χ.Π.....		3.490.173	2.847.965

Συμφωνία ενοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων περιόδου 1/1 - 31.12.2004			
χιλιάδες €			31.12.2004
Καθαρά Κέρδη περιόδου σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα			409.199
Προσαρμογές από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π:			
Αναγνώριση υποχρεώσεων από παροχές στο προσωπικό.....	I	(16.967)	(16.967)
Αναγνώριση εσόδων/εξόδων από χορηγήσεις.....	II	(15.665)	(15.665)
Διαγραφές/Αποσβέσεις άυλων.....	III	(11.528)	(11.528)
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων.....	III	22.213	22.213
Διαγραφή ανατοκισμού και λοιπών προβλέψεων.....	VII	(19.903)	(19.903)
Κέρδη από πωλήσεις ιδίων μετοχών.....	XIII	(65.040)	(65.040)
Ενοποίηση εταιριών με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.....	XI	3.909	3.909
Αναγνώριση μερισμάτων υβριδικών κεφαλαίων στην καθαρή θέση.....	XIII	17.327	17.327
Διανομή κερδών.....	XV	(17.924)	(17.924)
Λοιπά.....		(13.273)	(13.273)
Σύνολο προσαρμογών.....		(116.851)	(116.851)
Καθαρά Κέρδη περιόδου σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.....			292.348

3.1.23 ΔΛΠ 33 – Κέρδη Ανά Μετοχή

Το ΔΛΠ 33 καθορίζει τις αρχές με βάση τις οποίες προσδιορίζονται και παρουσιάζονται τα Κέρδη ανά Μετοχή, έτσι ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να συγκρίνουν την απόδοση μίας επιχείρησης τόσο διαχρονικά (συγκρισιμότητα μεταξύ διαφορετικών περιόδων για την ίδια επιχείρηση), όσο και διαστρωματικά (σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις για την ίδια περίοδο). Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών αρχών και μεθόδων που μπορεί να χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής ενισχύει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.¹⁴ Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και από εκείνες που βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης νέων τίτλων ή δυνητικά μετατρέψιμων τίτλων που πρόκειται να αναληφθούν μετά από δημόσια εγγραφή. Επίσης, το ΔΛΠ 33 καθορίζει τις πληροφορίες σχετικά με τα Κέρδη ανά Μετοχή μίας επιχείρησης, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.23.1 ΔΛΠ 33

Το ΔΛΠ 33, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Τα ποσά που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών. Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα (diluted earning per share), κέρδη ανά μετοχή. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρονομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του ΔΛΠ 33

¹⁴ Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ – ΔΛΠ & Ερμηνειών, Δρ. Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, Γ.Α. Κεραμόντε, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2007

δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

3.1.24 ΔΛΠ 34 – Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Το ΔΛΠ 34 καθορίζει τις αρχές και τους κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση, την παρουσίαση και την σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΛΠ 34 καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών, αλλά δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις, πόσο συχνά ή πόσο σύντομα από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, θα πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Η υποχρέωση αυτή, καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση. Επίσης, το ΔΛΠ 34 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που τις συνοδεύουν.

3.1.24.1 ΔΛΠ 34

Το ΔΛΠ 34 ορίζει ως Ενδιάμεση Περίοδο, μια περίοδο οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος. Επιπλέον, ορίζει ως Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση, μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ 1), είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το Πρότυπο).

Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 είναι:

1. Συνοπτικός Ισολογισμός
2. Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
3. Συνοπτική Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
4. Συνοπτική Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Επιλεγμένες Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Αν μια επιχείρηση, σε μια ενδιάμεση περίοδο, δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο αυτό, τότε πρέπει να ανταποκρίνεται με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1.

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις των συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει κατ' ελάχιστον να περιέχουν δήλωση ότι οι λογιστικές αρχές που ακολουθήθηκαν, δεν έχουν μεταβληθεί, καθώς επίσης και αναφορά σε σημαντικά γεγονότα που επηρέασαν ή πρόκειται να επηρεάσουν την οικονομική θέση της εταιρείας. Στην περίπτωση μεταβολών των λογιστικών αρχών και μεθόδων, θα πρέπει να επαναδιατυπώνονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, όπως καθορίζει το ΔΛΠ 8. Τέλος, η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται πάντα συγκριτικά με τα κονδύλια της προηγούμενης αντίστοιχης περιόδου.

3.1.24.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98. Η εφαρμογή του ΔΛΠ 34 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν.

3.1.25 ΔΛΠ 35 : ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη «Σταδιακή Διακοπή» μίας ή περισσότερων λειτουργιών και όχι στην διακοπή που έλαβε χώρα άμεσα ή στο παρελθόν.

Η «Σταδιακή Διακοπή» της λειτουργίας αναφέρεται σε περιπτώσεις διακοπής ευρείας κλίμακας, δηλαδή διακοπής ολόκληρης της επιχείρησης ή συγκεκριμένου γεωγραφικού τομέα (ΔΛΠ 14) που λαμβάνει χώρα είτε μέσω της σταδιακής εγκατάλειψης ή συρρίκνωσης των λειτουργιών ή μέσω της τμηματικής πώλησης της επιχείρησης.

Σκοπός του προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών ως προς τη διατύπωση και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε μία αναφορά επιχείρησης που έχει προχωρήσει ή προτίθεται να προχωρήσει στη σταδιακή διακοπή σημαντικής λειτουργίας.

3.1.26 ΔΛΠ 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Το ΔΛΠ 36 εισάγει στην ελληνική επιχειρηματική και λογιστική πραγματικότητα την έννοια της «απομείωσης της αξίας», η οποία μέχρι τη στιγμή της υιοθέτησης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ήταν παντελώς άγνωστη.

Σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι η περιγραφή:

- Των διαδικασιών που εφαρμόζει μία επιχείρηση, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.
- Του ποσοτικού προσδιορισμού του μεγέθους της ζημίας λόγω απομείωσης της αξίας.
- Των προϋποθέσεων για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημίας λόγω απομείωσης της αξίας.
- Των γνωστοποιήσεων που θα πρέπει να παρέχει η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις, για τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων η αξία έχει απομειωθεί.

3.1.26.1 ΔΛΠ 36

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία λόγω της χρήσης του. Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς και να αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι προ φόρου επιτόκιο και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού. Η εκτίμηση της απομείωσης της αξίας θα πρέπει να γίνεται για κάθε στοιχείο ξεχωριστά. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορά, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, οπότε η ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής. Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, κατά πόσο η αναγνώριση της ζημίας από απομείωση της αξίας που έγινε σε προηγούμενα χρόνια συνεχίζει να υφίσταται ή έχει μειωθεί. Η μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η μείωση της υποτίμησης θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία αναπροσαρμογής. Θα πρέπει να σημειωθεί, όμως, ότι η μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία αφορά υπεραξία (goodwill) επιτρέπεται μόνο εάν η ζημία προήλθε από συγκεκριμένη έκτακτη αιτία, η οποία δεν αναμένεται να επαναληφθεί.

3.1.26.2 Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 36

Η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης απομείωσης της αξίας τους. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών, καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία αυτή αναγνωρίστηκε. Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα

έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε.

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός πως το πνεύμα τόσο της Ελληνικής Νομοθεσίας όσο και των ΔΛΠ είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

3.1.26.3 Παράδειγμα

Η πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ 36 από τον Όμιλο της εταιρίας **ΠΛΑΙΣΙΟ Α.Ε.** οδηγεί σε απομείωση της αξίας των απαιτήσεών του, εξαιτίας του γεγονότος ότι το ανακτήσιμο ποσό υπολειπόταν της λογιστικής τους αξίας. Λόγω της απομείωσης των απαιτήσεων η Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 εμφανίζεται μειωμένη κατά € 538.879,05 και τα Αποτελέσματα της ίδιας Χρήσεως μειωμένα κατά € 19.895,75, σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως που εμφανιζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Περιγραφή Λογαριασμών (Ποσά σε Ευρώ)	Όμιλος	
	31.12.2004	31.12.2003
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων όπως είχαν απεικονισθεί	9.642.961,37	8.890.019,77
Προσαρμογές με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα		
Μεταβολή ωφέλιμης ζωής ενσωμάτων ακινητοποιήσεων	60.126,92	4.805,61
Διαγραφή Ασωμάτων Ακινητοποιήσεων	(1.575.717,69)	(727.712,12)
Μεταφορά συναλλαγματικών διαφορών στα ίδια κεφάλαια	10,05	7.381,54
Απομειώσεις απαιτήσεων	(538.879,05)	(518.983,30)
Απόμείωση θυγατρικής εξωτερικού	-	-
Διαφορά κοστολόγησης προϊόντων	(3.909,34)	-
Χρηματοδοτική μίσθωση	4.822,82	4.164,92
Συμφηφισμός φόρων με αποθεματικά	(1.029,21)	(1.029,21)
Μεταφορά κρατικών επιχορηγήσεων εκτός ιδίων κεφαλαίων	(189.347,15)	(49.404,86)
Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	(78.167,00)	(68.406,00)
Αναβαλλόμενοι φόροι	745.647,89	509.044,84
Αναμορφωμένη Καθαρή Θέση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π	8.066.519,61	8.049.881,19

3.1.27 ΔΛΠ 37 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Ο σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην κατανόηση της ειδοποιού διαφοράς μεταξύ των εννοιών της πρόβλεψης και αυτής της ενδεχόμενης υποχρέωσης. Επίσης, το ΔΛΠ 37 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις προβλέψεις που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Η έννοια των προβλέψεων δεν πρέπει να συγχέεται με τα γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, μέχρι την ημερομηνία έγκρισής τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Οι περιπτώσεις αυτές ρυθμίζονται από το ΔΛΠ 10.

3.1.27.1 ΔΛΠ 37

Το ΔΛΠ 37 ορίζει την Πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων.

Επίσης, το ΔΛΠ 37 ορίζει ως Ενδεχόμενη υποχρέωση την πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Ως Ενδεχόμενη υποχρέωση ορίζεται και μία παρούσα δέσμευση που δεν καταχωρείται είτε επειδή δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή, είτε επειδή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

- Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων.
- Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων.

Επιπλέον, ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μία επαχθή σύμβαση. Ακόμη, επισημαίνεται από το ΔΛΠ 37 ότι οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού και η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν.

Επίσης, επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο. Ενώ, σε ότι αφορά ενδεχόμενες απαιτήσεις το ΔΛΠ 37 ορίζει ότι δεν πρέπει να γίνεται καμία καταχώριση.

Τέλος, η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιεί έναν πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

3.1.27.2 Ελληνική Νομοθεσία

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Επίσης, ο Ν. 2190/1920 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί και αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Ενώ, απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

3.1.27.3 Διαφορές ΔΛΠ 37 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η έννοια των προβλέψεων κατά την Ελληνική Νομοθεσία διαφέρει ριζικά με την έννοια των προβλέψεων κατά το ΔΛΠ 37. Κατά το πρότυπο η πρόβλεψη είναι βεβαία υποχρέωση και η αβεβαιότητα αναφέρεται μόνο στο χρόνο και το ποσό, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία η αβεβαιότητα περιλαμβάνει και αυτή καθ' αυτή την ύπαρξη του ζημιογόνου αποτελέσματος. Δηλαδή συγγέεται η έννοια της πρόβλεψης με την έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης. Το ποσό της πρόβλεψης, όπως και στο ΔΛΠ 37, πρέπει να είναι το εκτιμώμενο ποσό της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Ωστόσο, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται δυνατότητα προεξόφλησης των εκτιμώμενων ποσών της δαπάνης.

Στο ΔΛΠ 37 ορίζεται και η έννοια της Επαχθούς Σύμβασης. Επαχθής

Σύμβαση είναι μία σύμβαση κατά την οποία το αναπόφευκτο κόστος της επιχείρησης προκειμένου να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτή. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση έχει καταρτίσει μία Επαχθή Σύμβαση το ποσό της παρούσας δέσμευσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως πρόβλεψη.

Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει το θέμα της Επαχθούς Σύμβασης και επομένως δεν διενεργείται πρόβλεψη. Αναφορικά με την Αναδιάρθρωση της επιχείρησης, το ΔΛΠ 37 την ορίζει ως ένα πρόγραμμα της επιχείρησης με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει είτε το πεδίο επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε ο τρόπος με τον οποίο η δραστηριότητα αυτή καθοδηγείται. Καταχωρείται πρόβλεψη μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το πρότυπο για την καταχώρηση πρόβλεψης. Στην Ελληνική Νομοθεσία το θέμα της αναδιάρθρωσης της επιχείρησης δεν αντιμετωπίζεται με προβλέψεις.

Οι πραγματοποιούμενες δαπάνες αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης». Το ΔΛΠ 37 ορίζει ακόμα και προβλέψεις για περιβαλλοντολογικούς παράγοντες, οι οποίες καταχωρούνται μόνο αν υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μελλοντική αποκατάσταση του περιβάλλοντος. Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες και οι σχετικές δαπάνες συνήθως βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες πραγματοποιούνται ή αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης».

3.1.28 ΔΛΠ 38 – Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις. Παράλληλα, καθορίζει τον χειρισμό για τη μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.28.1 ΔΛΠ 38

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου. Εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε αυτό υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας του σε τακτά χρονικά διαστήματα. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο στοιχείο.

3.1.28.2 Ελληνική Νομοθεσία

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.), κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

3.1.28.3 Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

- Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου.
- Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.
- Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα ΕΛΠ δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάτε ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης. Στο ΔΛΠ 38 γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ Έρευνας και Ανάπτυξης και ορίζεται ότι οι δαπάνες που αφορούν την έρευνα βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, ενώ το κόστος ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 38, να εγγράφεται ως κόστος κτήσης του άυλου στοιχείου.

Στα ΕΛΠ δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κόστος των ερευνών ανάπτυξης κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων. Ενώ, το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται όπως ορίζει και το ΔΛΠ 38. Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, γίνεται σύμφωνα με τα ΕΛΠ πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αποτιμώνται είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία τους.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου. Επίσης, ενώ η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 οι δαπάνες που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα άυλο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις καταχώρησης στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Τα ΕΛΠ αντιθέτως χαρακτηρίζουν αυτές τις δαπάνες ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

3.1.29 Δ.Λ.Π 40 – Επενδύσεις σε Ακίνητα

Το ΔΛΠ 40 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό που θα πρέπει να ακολουθείται για τα ακίνητα που κατέχει ή νοικιάζει μία επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση, και τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για παραγωγικές δραστηριότητες μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης, αλλά είτε αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσής τους, είτε κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Επίσης, το ΔΛΠ 40 πραγματεύεται τον τρόπο αποτίμησης μίας επένδυσης σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 40 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις Επενδύσεις σε Ακίνητα που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

Α)βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα(βλ. Δ.Λ.Π 41 Γεωργία),και Β)μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα,όπως το

πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.¹⁵

3.1.29.1 ΔΛΠ 40

Το ΔΛΠ 40 ορίζει ως Επένδυση σε ακίνητα, τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια ή μέρη κτιρίων) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση. Επίσης, ορίζεται ότι 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.

Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής, ενώ μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν την επένδυση σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του ακινήτου, αν οι δαπάνες αυτές, αυξάνουν την λειτουργικότητα του ακινήτου. Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, είτε με τη του μέθοδο κόστους. Αν η επιχείρηση επιλέξει την πρώτη μέθοδο, θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία τους και τυχόν κέρδος ή ζημία να καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Το ΔΛΠ 40 ορίζει την εύλογη αξία ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή. Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ΔΛΠ 16. Ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του ΔΛΠ 16, σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.

3.1.29.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Στην Ελληνική Νομοθεσία ορίζεται μόνο ότι ακίνητα, τα οποία αποφέρουν έσοδα, υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν. 2190/1920.

3.1.29.3 Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΕΓΛΣ διακρίνει μόνο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης) και ορίζει ότι μη λειτουργικά

¹⁵ Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ – ΔΛΠ & Ερμηνειών, Δρ. Ν. Γ. Πρωτοψάλτης, Γ.Α. Κεραμόντε, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2007

είναι τα πάγια στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Επισημαίνεται όμως, ότι ως «εκτός εκμετάλλευσης» το ΕΓΛΣ θεωρεί μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν τεθεί ακόμη σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση. Επομένως, τα εκμισθούμενα ακίνητα, τα οποία το ΔΛΠ 40 θεωρεί ακίνητα επένδυσης, το ΕΓΛΣ τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

3.1.30 ΔΛΠ 41 – Γεωργία

Το ΔΛΠ 41 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας. Κύρια σημεία που αναλύονται στο ΔΛΠ 41 είναι τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού, τα γεωργικά προϊόντα κατά τη στιγμή της συγκομιδής, καθώς και οι κρατικές επιχορηγήσεις που συνδέονται με τα γεωργικά προϊόντα και τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού.

Επίσης, το ΔΛΠ 41 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας.

3.1.30.1 ΔΛΠ 41

Ως Γεωργική Εκμετάλλευση ορίζεται από το ΔΛΠ 41, η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το Βιολογικό Περιουσιακό Στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Η γεωργική παραγωγή θα πρέπει επίσης να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 2. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των παραπάνω θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που η διαφορά αυτή προέκυψε. Επίσης, οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

Τέλος, κάθε επιχείρηση γεωργικής δραστηριότητας θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 41:

- Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση.
- Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε

κατηγορίες, καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία.

- Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στην χρήση.
- Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας.
- Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή.
- Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου.
- Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- Πληροφορίες σχετικά με την φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ,ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αρκετές εταιρίες στην Ελλάδα συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π ακόμη και προ είκοσι ετών. Σχετικά με τις κατηγορίες / ομάδες των εταιρειών αυτών αναφέρονται τα εξής

1) Κάποιες από αυτές τις εταιρίες ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων , είχαν όμως την υποχρέωση βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας να συντάσσουν και να δημοσιεύσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ε.Λ.Π. Παράλληλα όμως, για λόγους ικανοποίησης αναγκών της μητρικής εταιρίας τους, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π , τις οποίες απέστελλαν στις μητρικές εταιρίες, συνοδευόμενες από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως είναι πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών.

2)Κάποιες άλλες εταιρίες στην Ελλάδα που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π ακόμη και προ είκοσι ετών, ανήκαν στην κατηγορία επιχειρήσεων που είχαν αντλήσει κεφάλαια από το εξωτερικό.

3)Θα μπορούσε να θεωρηθεί ίσως ως Τρίτη κατηγορία τέτοιων επιχειρήσεων οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών καταστάσεων κατά την Ελληνική νομοθεσία είναι περιορισμένες, όμως οι συναλλαγές τους κυρίως στο εξωτερικό απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά Δ.Λ.Π.

Κάποιες εταιρίες κρατύσαν ταυτόχρονα και παράλληλα, 2 λογιστικά βιβλία, το πρώτο κατά Ε.Λ.Π και το άλλο κατά Δ.Λ.Π. Άλλες εταιρίες όμως κατάρτιζαν τις κατά Δ.Λ.Π , παράλληλα βέβαια με τις κατά Ε.Λ.Π. , απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις, πέρα από τις ανάγκες τους που προκύπτουν και λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους, έχουν συνήθως και μεγαλύτερη ευχέρεια και μέσα στην προσπάθεια τους για κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Όμως, οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούν με λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να αναταποκριθούν στο έργο αυτό.

Σε αρκετά δημοσιεύματα έχουν αναφερθεί επωνυμίες αρκετών ακόμη ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν αναφερθεί οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. (Εμπορική Τράπεζα , Cosmote κ.λ.π.) ενώ κάποιες εταιρίες έχουν περιλάβει σε απολογισμούς τους τις

οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π (Eurobank , ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια κ.λ.π)

Σχετικά με την δυσκολία των εργασιών μετατροπής από Ε.Λ.Π σε Δ.Λ.Π, αναφέρεται ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θα ήταν αρκετά εύκολη , σε περίπτωση που

- επρόκειτο να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. σε εταιρία που τώρα θα άρχιζε να δραστηριοποιείται, άρα δεν θα είχε ήδη καταχωρήσει με κανόνες Ε.Λ.Π στα βιβλία της κάποιες παρελθούσες δραστηριότητες τους
- Οι εταιρίες εφαρμόζαν όλες τις λογιστικές αρχές και διατάξεις που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία (οπότε και θα έλειπε η πλειοψηφία των παρατηρήσεων των ελεγκτών από τα πιστοποιητικά ελέγχου και η μετατροπή θα απαιτούσε μικρότερο αριθμό προσαρμογών
- Και κυρίως θα είχε μικρότερες επιπτώσεις στα βασικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών.

Παρόλα αυτά στην πραγματικότητα προκύπτουν πολλές διαφορές μεταξύ των Ελληνικών προτύπων με τα Διεθνή πρότυπα.

Οι κύριες διαφορές μεταξύ των Ε. Λ. Π. και των Δ. Λ. Π.. θα μπορούσαν να χωρισθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες Οικονομικές Καταστάσεις.
- Στην διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων.
- Στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Συντασσόμενες Οικονομικές Καταστάσεις

Τα Δ. Λ. Π.. απαιτούν την σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής θέσης κάτι το οποίο δεν προβλέπεται από την Ελληνική Νομοθεσία. Το κενό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης των κερδών.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όπου με βάση την Ελληνική Νομοθεσία η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δεν είναι υποχρεωτική, υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση από τα Δ. Λ. Π

Η Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής θέσης περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες προκειμένου ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας :

- Κατά την διάρκεια της χρήσης (αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ,επιχορηγήσεις , αναπροσαρμογές κ.τ.λ.)
- Κατά την λήξη της χρήσης μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων.

Το περιεχόμενο του προσαρτήματος και οι πληροφορίες οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτό με βάση τα Δ. Λ. Π.. Συγκεκριμένα οι γνωστοποιήσεις (ηοϊ65) οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των Οικονομικών Καταστάσεων αποτελούν μία δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Αντιμετώπιση Λογιστικών Γεγονότων

Οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται από τα Δ. Λ. Π.. για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων διαφέρουν από αυτούς που απαιτούνται από την Ελληνική Νομοθεσία.

Οι διαφορές αυτές πολλές φορές σχετίζονται όχι με τις εφαρμοζόμενες λογιστικές αρχές για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων αλλά με φορολογικές διατάξεις οι οποίες επιδρούν ουσιαστικά στην σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός που προβλέπεται από την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία για την αποτίμηση των χρεογράφων.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι διαφορές αυτές είναι ενδεικτικές και σε καμία περίπτωση δεν εξαντλούν το σύνολο των περιπτώσεων που ενδεχομένως να προκύψουν κατά την πρακτική εφαρμογή των Δ. Λ. Π..

Λογιστική Αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** υπολογίζονται με σταθερούς συντελεστές οι οποίοι θα πρέπει να εφαρμόζονται πάγια από την κάθε επιχείρηση.

Με βάση τα **Δ. Λ. Π.** κάθε εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων της και μάλιστα αυτή η εκτίμηση θα πρέπει να υπόκειται σε τακτικούς ελέγχους και εάν κριθεί απαραίτητο να αναπροσαρμόζεται.

Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν.2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια και με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος.

Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π., η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται κατόπιν εργασίας που εκτελείται από εξειδικευμένο εκτιμητή και όχι με σταθερούς συντελεστές.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης-Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία**, συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών καταχωρούνται στον Ισολογισμό και όχι στα αποτελέσματα και αποσβένονται είτε άμεσα είτε σε πέντε χρόνια.

Τα **Δ. Α. Π.** θέτουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις προκειμένου αυτές οι δαπάνες να πληρούν τα κριτήρια για την καταχώρηση τους στον Ισολογισμό. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι τα έξοδα ίδρυσης δεν καταχωρούνται στον Ισολογισμό.

Οι δαπάνες έρευνας δεν καταχωρούνται σαν άυλο περιουσιακό στοιχείο, ενώ οι δαπάνες αναπτύξεως καταχωρούνται μόνο αν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει:

- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσεως του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει αυτό
- Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς.
- Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της αναπτύξεως του.

Κεφαλαιοποίηση τόκων και συναλλαγματικών διαφορών δανείων κατασκευαστικής περιόδου.

Με βάση την **Ελληνική νομοθεσία**, οι τόκοι και οι συναλλαγματικές διαφορές (έξοδα) που αφορούν δάνεια που έχουν ληφθεί για την κατασκευή ή απόκτηση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένονται,

- οι μεν τόκοι σε διάστημα έως και πέντε έτη,
- ενώ οι συναλλαγματικές διαφορές μέσα στην διάρκεια ισχύς του δανείου.

Στα **Δ. Α. Π.** ως βασική μέθοδος προτείνεται η καταχώριση των παραπάνω δαπανών στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ ως εναλλακτική μέθοδος, επιτρέπεται να αποτελέσουν αυξητικό στοιχείο του κόστους και να αποσβεσθούν μέσα στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων είτε πρόκειται για χρηματοδοτικές είτε για λειτουργικές, δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό του μισθωτή, αντίθετα παραμένουν και απεικονίζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή.

Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για τον μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή.

Τα **Δ. Α. Π.** κάνουν διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές

και απαιτούν οι χρηματοδοτικές να καταχωρούνται, για τον μεν μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** στις Οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας.

Τα **Δ. Λ. Π.** απαιτούν ο κάθε φόρος εισοδήματος να αντιμετωπίζεται ως δαπάνη, και ως τέτοια θα πρέπει να συσχετίζεται με τις συναλλαγές τις οποίες αφορά. Έτσι οι υποχρεώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές θα πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται είτε ως μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων είτε ως απαιτήσεις αντιπροσωπεύοντας προπληρωμές φόρων.

Κρατικές επιχορηγήσεις στοιχείων ενεργητικού

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται (μεταφερόμενα στα αποτελέσματα) ανάλογα με τον χρόνο απόσβεσης του παγίου.

Σύμφωνα με τα **Δ. Λ. Π.**, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως έσοδο επομένων χρήσεων (Λογαριασμός Παθητικού) είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων (εναλλακτικός χειρισμός).

Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις (Χρεόγραφα)

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τρέχουσας αξίας

Σύμφωνα με τα **Δ. Λ. Π.**, τα χρεόγραφα μπορούν να αποτιμηθούν είτε στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τρέχουσας αξίας ή εναλλακτικά στην τρέχουσα αξία τους.

Κάθε επιλογή αποτίμησης θα πρέπει βέβαια να ακολουθείται από την εταιρεία πάγια.

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Τα σημεία διαφοροποίησης κατά την κατάρτιση των Ενοποιημένων

Οικονομικών Καταστάσεων εντοπίζονται στα ακόλουθα θέματα:

Ενοποιημένος Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Με βάση τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ενοποιημένο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Αντίθετα σύμφωνα με τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** δεν υπάρχει υποχρέωση για κατάρτιση Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Προβλέπεται όμως η υποχρεωτική κατάρτιση του Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

Διαφορές Ενοποίησης

Με βάση τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** ο λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης είναι ο ακόλουθος:

(α) αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, και

(β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης τους απευθείας από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** για το σχολιαζόμενο θέμα προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

Δικαιώματα Μειοψηφίας

Με βάση τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** οι «διαφορές ενοποίησης» εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» στην κατηγορία «ίδια κεφάλαια»

Αντίθετα με βάση τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και από τα ίδια κεφάλαια.

Παράδειγμα διανομής κερδών που προκύπτουν κατά την αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

Στην εταιρία "ΜΑΒΙΑ" ΑΕ που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π., με 31.12.2005 προκύπτουν "ζημιές εις νέο" με βάση την φορολογική νομοθεσία που ανέρχονται στο ποσό 300.000 ευρώ. Με την ίδια ημερομηνία (31.12.2005) γίνεται αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία ενός οικοπέδου και ενός κτιρίου και προέκυψαν καθαρές, μετά τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, διαφορές 200.000 ευρώ και 150.000 ευρώ αντίστοιχα. Έτσι, το "υπόλοιπο κερδών εις νέο" στις 31.12.2005 με βάση τα Δ.Λ.Π διαμορφώνεται στο ποσό των 50.000 ευρώ ($200.000 + 150.000 - 300.000 = 50.000$ ευρώ).

Η ίδια η επιχείρηση με βάση τα Δ.Λ.Π παρουσιάζει με 31.12.2006 κέρδη 30.000 ευρώ και με 31.12.2007 κέρδη 60.000 ευρώ. Μετά την αναπροσαρμογή (31.12.2005), το κτίριο έχει άλλα 20 χρόνια ωφέλιμης ζωής.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να υπολογιστεί το τυχόν ποσό από τα κέρδη της χρήσης 2007 που θα μπορεί να διανεμηθεί .

ΛΥΣΗ

Κέρδη χρήσης 2005	50.000 ευρώ
Κέρδη χρήσης 2006	30.000 ευρώ
κέρδη χρήσης 2007	60.000 ευρώ
(-)διαφορά από εύλογη αξία οικοπέδου	(-)200.000 ευρώ
<u>(-)διαφορά από εύλογη αξία κτιρίου</u>	<u>(-)150.000 ευρώ</u>
Υπόλοιπο (αρνητικό ποσό)	(-)210.000 ευρώ

Από πρώτη άποψη , επειδή προκύπτει αρνητικό ποσό (-210.000 ευρώ), δεν μπορεί να γίνει καμία διανομή κερδών με 31.12.2007 . Όμως, αναλύοντας πιο προσεκτικά το όλο θέμα , μπορούμε να πούμε ότι λόγω κτιρίου , επειδή αυτό αποσβένεται , μπορεί να διανεμηθεί κέρδος με 31.12.2007 ποσό ίσο με τις αποσβέσεις της χρήσης αυτής πάνω στην διαφορά της εύλογης αξίας του κτιρίου αυτού , ενώ λόγω οικοπέδου δεν γίνεται καμία διανομή κερδών διότι δεν πουλήθηκε . Δηλαδή, μπορεί να γίνει διανομή κερδών ίση με το ποσό 7.500 ευρώ (διαφορά εύλογης αξίας κτιρίου 150.000/ 20 έτη = 7.500 ευρώ).

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

1^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Αναπροσαρμογή αξίας πάγιου στοιχείου

Η εταιρία «ΑΣΤΗΡ» ΑΕ εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π από 1.1.2005 και μετά. Με ημερομηνία 31.12.2008 , ένα πάγιο κτιριακό περιουσιακό στοιχείο που απεικονίζεται στην χρέωση του λογαριασμού 11.00.000 κτίρια απογραφής με το ποσό 30.000 ευρώ , αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής στο ποσό 35.000 ευρώ και οι σωρευμένες αποσβέσεις που απεικονίζονται στην πίστωση του λογαριασμού 11.99.00.000 αποσβεσμένα κτίρια με το ποσό 15.000 ευρώ αναπροσαρμόζονται με το ποσό 2.500 ευρώ.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ Να γίνουν οι εγγραφές αναπροσαρμογής για το πάγιο αυτό στοιχείο.

ΛΥΣΗ

Με ημερομηνία 31.12.2008 , στα βιβλία της εταιρίας αυτής γίνονται οι εξής εγγραφές αναπροσαρμογής .

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2008 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	5.000	
11.00.00.000	ΚΤΙΡΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ		
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		5.000
41.50.16.011	Διαφορές αναπροσαρμογής κτιρίων		
<u>αναπροσαρμογή πάγιου στοιχείου</u>			
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	2.500	
41.50.16.011	Διαφορές αναπροσαρμογής κτιρίων		
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		2.500
11.99.00.000	Αποσβεσμένα κτίρια		
<u>αναπροσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων</u>			

2° Παράδειγμα « Αναπροσαρμογή αξίας πάγιου στοιχείου »

Η εταιρία «ΒΗΤΑ» ΑΕ εφαρμόζει τα ΔΛΠ από 1.1.2005 και μετά. Με ημερομηνία 31.12.2008 απεικονίζονται στα λογιστικά της βιβλία οι εξής λογαριασμοί

<u>11.00.00.000</u>	<u>ΚΤΙΡΙΟ "Α"</u>	<u>11.99.00.000</u>	<u>Αποσβεσμένο</u>
<u>ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ</u>		<u>κτίριο "Α"</u>	
200.000			70.000

Το κτίριο αυτό αναπροσαρμόζεται στην καθαρή αξία 150.000 ευρώ που είναι η αγοραία του αξία (υπεραξία 20.000 ευρώ)

ΖΗΤΕΙΤΑΙ Να γίνουν οι εγγραφές αναπροσαρμογής.

ΛΥΣΗ

Επειδή το κτίριο Α αναπροσαρμόζεται στην αγοραία αξία του , γίνονται οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές , ως εξής

Στην αρχή εξισώνεται ο λογαριασμός 11.99. Στην συνέχεια, έχουμε αναπόσβεστη αξία 200.000 – 70.000 = 130.000. Η αναπόσβεστη αυτή αξία θα πρέπει να φτάσει στο ποσό των 150.000 ευρώ. Οπότε με την διαφορά που είναι 150.000 – 130.000 = 20.000 ευρώ γίνεται η δεύτερη εγγραφή.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2008 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ

Δ.Δ.Π

			ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ			
	ΚΤΙΡΙΩΝ			
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ			
11.99.00.000	ΚΤΙΡΙΟ "Α"		70.000	
	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ			
	ΚΤΙΡΙΩΝ			
	ΚΤΙΡΙΟ "Α"			
11.00.00.000	ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ			70.000
	<i>μεταφορά λογαριαμού 11.99 στο λογ.11.00</i>			
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ			
	ΚΤΙΡΙΩΝ			
	ΚΤΙΡΙΟ "Α"			
11.00.00.000	ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ		20.000	
	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ			
41	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			
41.50.16.011	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ			20.000
	<i>εγγραφή αναπροσαρμογής</i>			

3^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΤΑ Δ.Λ.Π

Η εταιρία «ΒΑΛΜΑΣ» Α.Ε, από 1.1.2009 αι μετά, επιθυμεί να εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. Με 31.12.2008 λοιπόν παρουσιάζει τα λογιστικά της βιβλία ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο (μηχανολογική εγκατάσταση) που το είχε αποκτήσει την 1.1.2002 αντί του ποσού 1.000.000 ευρώ. Το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόστηκε με 31.12.2004 με το ποσοστό 30%. Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται με τον συντελεστή 12%. Από την διοίκηση της εταιρίας υπολογίζεται ως ωφέλιμος χρόνος ζωής για το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο τα 20 έτη , με υπολειμματική αξία μηδέν (δηλαδή χωρίς υπολειμματική αξία) και με εφαρμογή τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ Να γίνουν οι υπολογισμοί και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές για την μετατροπή του πάγιου αυτού περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της Α.Ε. με 31.12.2008.

ΛΥΣΗ

Α) Οι αποσβέσεις για τα έτη 2002-2003 υπολογίζονται ως εξής

έτος 2002	1.000.000*12%= 120.000 ευρώ αποσβέσεις
έτος 2003	1.000.000*12%= 120.000 ευρώ αποσβέσεις
Σύνολο αποσβέσεων	240.000 ευρώ αποσβέσεις

Με ημερομηνία 31.12.2002 είχε γίνει η παρακάτω λογιστική εγγραφή

ΗΜΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2002 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.01.00.001	ΜΗΧΑΝΟΛ. ΕΓΚΑΤΑΣΤ	120.000	
	ΚΤΙΡΙΑ	-	
	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		
11	ΚΤΙΡΙΩΝ		
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΕΣ	ΜΗΧΑΝΟΛ.	
11.99.00.0001	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣ.		120.000
_____αποσβέσεις χρήσης_____			

Ίδια εγγραφή είχε γίνει και με 31.12.2003

Β) Με 31.12.2004 είχε γίνει αναπροσαρμογή κατά 30% στο πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η αρχική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις αναπροσαρμόστηκαν ως εξής

αρχική αξία $1.000.000 * 30\% = 300.000$

σωρευμένες αποσβέσεις $240.000 * 30\% = 72.000$

Έτσι, με 31.12.2004, οι αποσβέσεις υπολογίστηκαν στην αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία, ως εξής

$1.000.000 + 300.000 = 1.300.000 * 12\% = 156.000$ ευρώ = αποσβέσεις

Με 31.12.2004 είχαν γίνει οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2004 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.00.00.0011	ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	300.000	
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.00.001	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		72.000
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
41.07.00.000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		228.000
<u>εγγραφή αναπροσαρμογής</u>			
<u>31.12.2004</u>			
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	156.000	
66.01.00.001	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ		
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.00.001	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΕΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		156.000
<u>αποσβέσεις 2004</u>			

Ίδια εγγραφή με το ποσό **156.000 ευρώ** που αφορά τις αποσβέσεις είχε και με ημερομηνία 31.12.2005, 31.12.2007 και 31.12.2008.

Δηλαδή, συνολικά για τα έτη 2004 – 2008 (5 έτη) είχε πιστωθεί ο λογαριασμός 11.99.00.001 με το εξής ποσό

156.000 * 5 έτη = **780.000 ευρώ** = **σωρευμένες αποσβέσεις**

Γ) Μετά από τις πιο πάνω εγγραφές, οι λογαριασμοί 11.00 , 11.99 και 41.07 εμφανίζονται ενημερωμένοι, ως εξής

<u>11.00.00.011 μηχανολογικές εγκατάστασ.</u>	<u>11.99.00.001 αποσβεσμ. Μηχαν. Εγκαταστασ.</u>
1.000.000	240.000
300.000	72.000
<hr/>	<hr/>
1.300.000	780.000
	<hr/>
	1.092.000
	<hr/>

<hr/>	
	228.000

Δ) Με ημερομηνία 31.12.2008 , μετατρέπεται το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο στα Δ.Λ.Π.. Αυτό σημαίνει ότι α) δεν αναγνωρίζεται η αναπροσαρμογή που έγινε στις 31.12.2004 με το ποσό των 300.000 ευρώ πάνω στην αρχική αξία κτιρίων και με το ποσό 72.000 ευρώ πάνω στην αναπόσβεστη αξία κτιρίων , β) η απόσβεση θα έπρεπε να υπολογίζεται με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής , που υπολογίστηκε από τη διοίκηση στα 20 έτη με τη σταθερή μέθοδο , δηλαδή $1.000.000 / 20 \text{ έτη} = \mathbf{50.000 \text{ ευρώ ετήσιες αποσβέσεις}}$ και γ) ο λογαριασμός «διαφορές αναπροσαρμογής» θα πρέπει να είναι εξισωμένος.

Έτσι έχουμε

Για τα έτη από 1.1.2002 – 31.12.2008 που είναι συνολικά 7, οι συνολικές αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. υπολογίζονται στο ποσό **350.000 ευρώ** ($50.000 * 7 \text{ έτη} = 350.000 \text{ ευρώ}$)

Η διαφορά στις αποσβέσεις είναι **670.000 ευρώ** ($1.092.000 - 72.000 \text{ διαφορ. αναπρ. Αποσβεσμ.} - 350.000 \text{ αποσβ. Δ.Λ.Π} = 670.000 \text{ ευρώ}$).

Οι αποσβέσεις για το έτος 2008 είναι **156.000 ευρώ**.

Με βάση τα δεδομένα που απεικονίζονται στις πιο πάνω συμπληρωμένες καρτέλες και με βάση τις πιο πάνω συμπληρωματικές πληροφορίες , για τη **μετατροπή του πάγιου αυτού περιουσιακού στοιχείου στα Δ.Λ.Π** , γίνεται η πιο κάτω λογιστική εγγραφή με 31.12.2009 , ως εξής

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2009 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ</u>		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
11.99.00.001	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	742.000*	
	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
41	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
41.07.00.000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	228.000	
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.00.00.011	ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		300.000
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΤΑ		
42.50.00.000	ΔΛΠ		514.000**
42.00.00.001	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ 2008 ΑΠΟ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΤΑ ΔΛΠ		156.000
<u>εγγραφή για μετατροπή στα ΔΛΠ</u>			

*1.092.000- 350.000 = **742.000 ευρώ**

** 670.000 – 156.000 = **514.000 ευρώ**

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΜΕΧΡΙ 31.12.2008

Από την πιο πάνω λογιστική εγγραφή προκύπτει ότι για το χρονικό διάστημα των ετών από 1/1/2004 – 31/12/2008 που έχουν περάσει, έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και έχουν αναγνωριστεί φορολογικά αποσβέσεις σε σύνολο **670.000 ευρώ** περισσότερες από όσες αποσβέσεις αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π με 31.12.2008 είναι 25% , τότε το φορολογικό όφελος που έχει επιχείρηση , επειδή καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία αποσβέσεις περισσότερες από εκείνες που θεωρούνται περισσότερες από εκείνες που θεωρούνται απαραίτητες με βάση τα Δ.Λ.Π ,είναι **167.500 ευρώ** (670.000 * 25% = 167.500 ευρώ) .Δηλαδή, με άλλα λόγια, η εταιρία πλήρωσε , μέσα σε αυτά τα 7 χρόνια που πέρασαν, 167.500 ευρώ λιγότερους φόρους που ονομάζονται αναβαλλόμενοι φόροι.

Έτσι, οι αναβαλλόμενοι αυτοί οι φόροι που είναι 167.500 ευρώ , με βάση τα ποσοστά που προκύπτουν από τα ποσά που απεικονίζονται στην πίστωση του λογαριασμού «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ» , μοιράζονται σε αντίστοιχη μείωση των υπολογισμών του λογαριασμού 42 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ»

διαφορές από μετατροπή στα Δ.Λ.Π	514.000	76,7 %	*167.500 = 128.472,5	
Υπόλοιπο κερδών 2008 από μετατροπή	156.000	23,3 %	* 167.500 = 39.027,5	(+)
	<u>670.000</u>			<u>167.500</u>

Η λογιστική εγγραφή λοιπόν γίνεται ως εξής

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2009 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π</u>		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.50.00.000	Διαφορές από μετατροπή στα Δ.Λ.Π	128.472,50	
42.00.00.001	Υπόλοιπο κερδών 2008 από μετατροπή στα Δ.Λ.Π	39.027,50	
	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ		
45	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
	Αναβαλλόμενοι φόροι από		
45.50.00.011	κτίρια		167.500
<u>αναβαλλόμενοι φόροι</u>			

Αναβαλλόμενοι φόροι χρήσης 2009

Η εταιρία αυτή τηρεί τα λογιστικά της βιβλία, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2009, σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Στο τέλος λοιπόν της χρήσης 2009 , στα λογιστικά της βιβλία (του Κ.Β.Σ) υπολογίζονται οι φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις της με της εφαρμογή του νόμιμου συντελεστή απόσβεσης που είναι 12% ετησίως πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία της μηχανολογικής εγκατάστασης, η οποία είναι 1.300.000 ευρώ. Έτσι λοιπόν οι ετήσιες φορολογικά αναγνωρίσιμες αποσβέσεις για τη χρήση του 2009 ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 156.000 ευρώ(1.300.000 * 12%) και στο ημερολόγιο εγγραφών – ισολογισμών χρεώθηκε ο λογαριασμός 66.01.00.000 «αποσβέσεις κτιρίων» και πιστώθηκε με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 11.99.00.001 «αποσβεσμένες μηχανολογικές εγκαταστάσεις»

Όμως με 31.12.2009 , οι ετήσιες αποσβέσεις του 2009 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π ανέρχονται στο ποσό **50.000 ευρώ** (1.000.000 /20 έτη). Έτσι λοιπόν, προκύπτει διαφορά στις αποσβέσεις που ονομάζεται και προσωρινή διαφορά η οποία ανέρχεται στο ποσό **106.000** (156.000 - 50.000)

Δηλαδή έχουμε

Προσωρινή διαφορά = **106.000 ευρώ**

Ο συντελεστής φόρου είναι 25% , οπότε έχουμε

Αναβαλλόμενος φόρος = 26.500 ευρώ (106.000 * 25% = 26.500 ευρώ)

Με το ποσό λοιπόν 26.500 ευρώ και στο «ημερολόγιο διαφορών με τα Δ.Λ.Π» γίνεται η παρακάτω λογιστική εγγραφή , για να ενημερωθούν έτσι και με τους αναβαλλόμενους φόρους τα βιβλία που τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2009 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π</u>		<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000	Έξοδο από φόρο εισοδήματος	26.500	
	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ		
45	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.011	Αναβαλλόμενοι φόροι από κτίρια		26.500

_____ διαφορά στο φόρο _____

4° ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Μετατροπή πάγιου στοιχείου στα Δ.Λ.Π (ΔΛΠ 16)

Η εταιρία «ΜΑΒΙΛ» Α.Ε, με ημερομηνία 3.1.2002 αγόρασε ένα κτίριο αντί του ποσού 30.000 ευρώ , που το χρησιμοποιεί μέχρι σήμερα ως βιοτεχνικό χώρο για τις ανάγκες της (λογ/μος 11.00.00.000 «κτίρια απογραφής χωρίς νόμο»). Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 8% ετησίως. Με 31.12.2004 αναπροσαρμόστηκε το πάγιο αυτό με βάση το Ν. 2065/92 και με συντελεστή αναπροσαρμογής 1,20. Επίσης, τον καιρό που αγοράστηκε το ακίνητο αυτό είχε καταβληθεί για φόρους μεταβίβασης , συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα συνολικά το ποσό 5.000 ευρώ , το οποίο ποσό παρακολουθούνταν στον λογ/μο 16.14 «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» και αποσβέστηκε πλήρως μέσα σε 5 χρόνια. Από τη διοίκηση της εταιρίας εκτιμάται ότι η ωφέλιμη ζωή του κτιρίου αυτού ανέρχεται στα 80 έτη χωρίς υπολλειματική αξία. Η εταιρία «ΜΑΒΙΛ» Α.Ε. από 1.1.2009 και μετά εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. Τρέχουσα αξία κτιρίου με 31.12.2008 → 38.000 ευρώ

Ζητείται

Να γίνουν οι υπολογισμοί και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές για την μετατροπή του παγίου αυτού του περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της Α.Ε. ΜΕ 31.12.2008, επιλέγοντας ως βάση αποτίμησης α) το ιστορικό κόστος (μέσω αποσβέσεων) β) την αναπροσαρμογή στην **πραγματική αξία**.

ΛΥΣΗ

Α ‘ περίπτωση Μέθοδος αποτίμησης μέσω αποσβέσεων

Αυτό το πάγιο περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή κτίριο) απεικονίζεται στο «μητρώο παγίων στοιχείων» της εταιρίας , για το χρονικό διάστημα από 3.1.2002 – 31.12.2008 , αναλυτικά ως εξής

ΠΑΓΙΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΠΟΣΑ
αξία κτήσης με 3.1.2002	30.000
αποσβέσεις από 3.1.2002 - 31.12.2003	4.800
αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία με 31.12.2004	36.000
αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις με 31.12.2004	5.760
αναπροσαρμοσμένη αναπόσβεστη αξία με 31.12.2004	30.240
αποσβέσεις από 1.1.2004 - 31.12.2008	14.400
αναπόσβεστη αξία με 31.12.2008	15.840

Πώς προκύπτουν αυτά τα ποσά?

$$30.000 * 8\% = \underline{4.800}$$

$$30.000 * 1,2 = \underline{36.000}$$

$$4.800 * 1,2 = \underline{5.760}$$

$$30.000 - 4.800 = 25.200 * 1,2 = \underline{30.240}$$

$$36.000 * 8 \% * 5 \text{ \acute{e}τη } (2000 - 2004 = 5 \text{ \acute{e}τη }) = \underline{14.400}$$

$$30.240 - 14.400 = \underline{15.840}$$

ΛΥΣΗ

1) Οι λογαριασμοί του καθολικού παρουσιάζονται ενημερωμένοι με 31.12.2008 που είναι και σύμφωνοι με το **ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

<u>11.00.00.000 κτίρια απογραφής</u>	<u>11.99.00.000 αποσβεσμένα κτίρια</u>
36.000	20.160

2) με το ποσό 5.000 ευρώ , που είναι οι φόροι μεταβίβασης κλπ., στο «ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ διαφορών με τα Δ.Λ.Π» , και με ημερομηνία μέσα στο 2009 (το αργότερο με ημερομηνία 31.12.2009) , γίνεται η παρακάτω λογιστική εγγραφή , για να μεταφερθεί το ποσό αυτό στα πάγια στοιχεία (στο λογ/μο 11), και για να συνταχθεί έτσι ο συγκρίσιμος ισολογισμός με 31.12.2008 , ως εξής

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2009 Δ.Λ.Π</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.00.00.000	κτίρια απογραφής	5.000	
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.50.00.000	διαφορές από μετατροπή στα Δ.Λ.Π.		5.000

_____φόροι μεταβίβασης κλπ. Στο λογ/μο 11_____

3) με βάση τα δεδομένα που απεικονίζονται στον πίνακα , καθώς και με τα δεδομένα της πιο πάνω λογιστικής εγγραφής , το κτίριο αυτό απεικονίζεται στα βιβλία της εταιρίας ΜΑΒΙΑ Α.Ε. με βάση τα Δ.Λ.Π με ημερομηνία 31.12.2008 , με τους πιο κάτω λογαριασμούς, ως εξής

ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.		
<u>11.00.00.000(κτίρια)</u>	<u>11.99.00.000 αποσβ.κτίρια</u>	<u>41.07.00.000 διαφορές αναπρ.</u>
36000	20160*	5040**
5000		
41.000		

* 36.000 - 15.840 = 20.160 ευρώ

** 36.000 - 30.000 = 6.000 ----> 5760 - 4800 = 960---> 6000 -960 =5040 ευρώ

4)υπολογισμοί – διευκρινήσεις και λογιστική εγγραφή μεταφοράς στα Δ.Λ.Π.

A) με βάση τα Δ.Λ.Π. , θα πρέπει ο λογαριασμός 11.00.00.000 «κτίρια να απεικονίζεται με το ποσό **35.000 ευρώ** ($30.000 + 5000 = 35.000$ ευρώ) και όχι με το ποσό **41.000 ευρώ**. Έτσι, ο λογαριασμός 11.00.00.000 θα πρέπει να πιστωθεί με την διαφορά που είναι **6.000 ευρώ** ($41.000 - 35.000 = 6.000$ ευρώ).

B) επίσης, υπολογίζονται **80 χρόνια ωφέλιμης ζωής** για το κτίριο αυτό, οπότε ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται στο ποσοστό 1,25 % ($100 / 80$ έτη) . τα έτη από 3.1.2002 – 31.12.2008 είναι 7 συνολικά . έτσι έχουμε συνολικές αποσβέσεις για τα 7 αυτά έτη 3.062,5 ευρώ ($35.000 * 1,25 \% * 7$ έτη = 3.062,5 ευρώ) .Δηλαδή, θα πρέπει να χρεωθεί ο λογαριασμός 11.99.00.000 με τη διαφορά που είναι 17.097,5 ευρώ ($20.160 - 3.062,5 = 17.0$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μετά από έρευνα,συγκέντρωση πληροφοριών,ανάλυσή τους και παρουσίασή τους στην παρούσα εργασία,καταλήγουμε σε ορισμένα χρήσιμα συμπεράσματα γύρω από το θέμα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»,όσον αφορά τομείς όπως η δημιουργία τους,τα αποτελέσματα από την εφαρμογή τους,οι δυσκολίες εφαρμογής στη χώρα μας και η σύγκρισή τους με το Ε.Γ.Λ.Σ και τους λογιστικούς κανόνες που ισχύουν στην Ελλάδα.

Το δίχως άλλο,τα Δ.Λ.Π είναι μια αρκούντως πρακτική σειρά κανόνων με σκοπό να διευκολύνουν την παροχή πληροφοριών με αξιοπιστία προς όλες τις κατευθύνσεις που σχετίζονται με την επιχείρηση (διοίκηση,μέτοχοι,επενδυτές,κράτος).Η Ι.Α.Σ.Σ ξεκινώντας από το 1973 ανέπτυξε μια τάση εφαρμογής των Δ.Λ.Π,προσαρμόζοντάς τα στις ανάγκες της σύγχρονης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης,εξελίσσοντάς τα με την πάροδο του χρόνου και προωθώντας τα σε χώρες είτε με μεγαλύτερη ανάγκη για αξιόπιστο σύστημα πληροφοριών είτε με μικρότερη.

Θα ήταν λάθος να νομίζουμε ότι η εξέλιξη των Δ.Λ.Π έχει ολοκληρωθεί και έχουν πάρει την τελική τους μορφή.Μετά το σκάνδαλο Enron,όπου στήθηκε απάτη πάνω στα πρότυπα 17(Χρηματοδοτική Μίσθωση) και 27,28(Συμμετοχές),έγινε φανερό ότι η επαγρύπνηση για έλεγχο στα Δ.Λ.Π πρέπει να είναι συνεχής και αδιάλειπτη,διότι μπορούν να χρησιμοποιηθούν για κακόβουλους σκοπούς.Σαφώς πρόκειται για μια πρωτότυπη λογιστική και πληροφοριακή πλατφόρμα,αλλά αυτό δε σημαίνει ότι δεν πρέπει να υπάρχει έλεγχος και εξάλειψη των ατελειών,όπως σε κάθε σύστημα,οικονομικού,λογιστικού και πληροφοριακού ενδιαφέροντος.

Συνοψίζοντας για τα πλεονεκτήματα,θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα Δ.Λ.Π έχουν διπλή «ευεργετική» δράση.Απο τη μια σε πραγματικό και εφαρμοσμένο επίπεδο,όπου παρέχουν σαφείς πληροφορίες (και μέσω της ετήσιας έκθεσης),συντομεύουν τις διαδικασίες λογιστικής απεικόνισης σε σύγκριση με το Ε.Γ.Λ.Σ και ανεβάζουν το επίπεδο της χρηματοοικονομικής αξιοπιστίας πληροφόρησης.Απο την άλλη αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο σε πολιτικό,κυβερνητικό επίπεδο,ένα διαπραγματευτικό ατού στα χέρια μιας κυβέρνησης που ενδιαφέρεται να προσελκύσει στρατηγικές επενδύσεις,να ενδυναμώσει τη θέση της χώρας στην παγκόσμια αγορά και να προσδώσει κύρος και διάκριση σε αυτή.Αν και είναι γεγονός ότι η Ελλάδα με αργούς ρυθμούς κινήθηκε προς την εφαρμογή των Δ.Λ.Π και ακόμα και σήμερα δεν έχουν εφαρμοστεί ολοκληρωτικά,σίγουρα η προσπάθεια για προώθηση των Δ.Λ.Π δεν πρέπει να σταματήσει,αλλά να επιταχυνθεί με στέρες βάσεις,ειδικά σε μια εποχή που η χώρα πάσχει από έλλειμμα αξιοπιστίας αλλά και πρακτικής επιβολής στις αγορές.Χρειάζεται ένα πιο σαφές και ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για να αγγίξουμε αυτό το στόχο και βεβαίως χρειάζεται συνεπής και μεθοδική προσπάθεια.

Όσον αφορά τα σημεία όπου τα Δ.Λ.Π χρειάζονται υποστήριξη,εν συντομία να αναφέρουμε ότι υπάρχει ένα αρκετά μεγάλο κόστος τόσο σε χρόνο όσο και σε χρήμα έως

όπου εφαρμοστούν πλήρως τα Δ.Λ.Π,καθώς οι επιχειρηματίες,οι λογιστές και οι διοικήσεις θα πρέπει να εντατικοποιήσουν την επαφή τους με τις διεθνείς χρηματοοικονομικές πρακτικές που πρεσβεύουν τα πρότυπα και να εμβαθύνουν τη γνώση τους σε αυτά.Με μια εντατική προσπάθεια από την πλευρά του κράτους και του ιδιωτικού τομέα,δε θα χρειάζονταν περισσότερα από δυο χρόνια για να φανούν οι καρποί της εφαρμογής.

Ένα άλλο ζήτημα που χρίζει προσοχής είναι η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων.Οι περισσότερες επιχειρήσεις στην Ελλάδα είναι ειθισμένες στο να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις που καθορίζονται ως προς τη μορφή και το περιεχόμενο από τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ,πράγμα ασύμβατο με τα Δ.Λ.Π που παραθέτουν με εναλλακτικό τρόπο κανόνες για την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις.Θα ήταν χρήσιμο να τροποποιηθεί το Ε.Γ.Λ.Σ με τρόπο τέτοιο ώστε οι αρχές του να συγκλίνουν με εκείνες των διεθνών προτύπων,προκειμένου να εξαλειφθούν δυσκολίες στην παράθεση,σύγκριση και ερμηνεία των χρηματοοικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων,συμπεριλαμβανόμενων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Μπορούν να δοθούν κίνητρα προς όλες αυτές τις κατευθύνσεις βελτίωσης από το Υπουργείο Οικονομικών,την Τράπεζα της Ελλάδος και τον Ο.Ο.Σ.Α.Κίνητρα σαφή και ουσιαστικά,φοροαπαλλαγές για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π,τους ομίλους επιχειρήσεων της χώρας μας και τις νέες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κλάδους μεγάλου ανταγωνιστικού ενδιαφέροντος(π.χ ναυτιλία,τουρισμός,υψηλή τεχνολογία,ιατρικά προϊόντα,τρόφιμα).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι χωρίς αμφιβολία μία πολύ σταθερή πλατφόρμα ανάπτυξης του χρηματοοικονομικού κλάδου αλλά και γενικότερα μιας οικονομίας,καθώς οι αρχές τους και η δομή τους είναι μελετημένες και δοκιμασμένες στην πράξη αρκετά χρόνια.Δεδομένης της συνεχούς εξέλιξής τους,της παγκοσμιοποίησης των οικονομιών και των διαρκώς αυξανόμενων αναγκών για νέους δρόμους στην οικονομία,όσες χώρες επιθυμούν να χτίσουν ένα στέρεο μέλλον με δικαιοσύνη και αποδοτικότητα,μοιραία θα στραφούν στην εφαρμογή τους,η οποία εφ' όσον θα γίνει με μέτρο και σύνεση,θα αποδώσει τα μέγιστα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Λ. Καββαδία, Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα, εκδόσεις Ipirotiki, 2003.
- Δ. Καραγιάννη – Ι. Καραγιάννη – Αικ. Καραγιάννη, Διεθνή λογιστικά πρότυπα- παραδείγματα-εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.) στην πράξη, 2^η έκδοση, 2007.
- Δ. Ντζανάτου, Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, βιβλίο 1^ο, εκδόσεις Καστανιώτη, 2008.
- Ν. Πρωτοψάλτη – Γ. Κεραμόντε, Κωδικοποίηση διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης διεθνών λογιστικών προτύπων και ερμηνειών, εκδόσεις Α. Σταμούλη, 2007.
- Ε. Σακέλλη, Διεθνή λογιστικά πρότυπα-ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική και φορολογική νομοθεσία-πρακτικές εφαρμογές, τόμος α', έκδοση του ιδίου, 2002.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- <http://archive.in.gr/news/enronitis/b06.htm>
- <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>
- http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα
- <http://www.naftemporiki.gr/audionews/listenstory.asp?id=1789752>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/2828>
- <http://www.taxheaven.gr/pages/ias>
- http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_100001_22/04/2005_141468
- http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_2_22/04/2005_141462
- http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm
- <http://www.lbs.aueb.gr/images/LBS/Downloads/DLP/DLP1.pdf>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1^ο - ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1^η Ιουλίου 1998)
2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (Εκδόθηκε το 1999 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995)
3. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1993 και έχει καταργηθεί)
4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994, καταργήθηκε και υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 16, 22 και 38)
5. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1994 και αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π 1 το 1998)
6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ (Εκδόθηκε το 1973 και καταργήθηκε από το Δ.Λ.Π. 29 το 1994)
7. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Εκδόθηκε το 1992 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1994)
8. ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995)
9. ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995, καταργήθηκε με την ψήφιση και θέση σε ισχύ του Δ.Λ.Π 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»)
10. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1980)
11. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995)
12. ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1998)
13. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 1 το 1998)
14. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΣ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1^η Ιουλίου 1998)
15. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1983)
16. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου)
17. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1999)
18. ΕΣΟΔΑ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995)
19. ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1999)
20. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1984)
21. ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995)
22. ΕΝΟΠΙΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιουλίου 1999)
23. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (Εκδόθηκε το 1993 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1995)

24. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1986)
25. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 40)
26. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΕΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1988)
27. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1990)
28. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ(Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1990)
29. ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1990)
30. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ (Εκδόθηκε το 1994 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1991)
31. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1992)
32. ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ (Εκδόθηκε το 1996 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1996)
33. ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ (Εκδόθηκε το 1997 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1998)
- 34.ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1999)
35. ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 1999)
36. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιουλίου 1999)
- 37.ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιουλίου 1999)
38. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιουλίου 1999)
- 39.ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ(Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 2001)
- 40.ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ (Εκδόθηκε το 1998 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 2001)
- 41.ΓΕΩΡΓΙΑ (Εκδόθηκε το 2001 και ισχύει από 1^η Ιανουαρίου 2003)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2^ο - Γνωμ.ΣΛΟΤ 27/339/02.02.05

Λογιστική αντιμετώπιση των αναγκών από την εφαρμογή λογιστικών προτύπων.

Γνωμ.ΣΛΟΤ 27/339/02.02.05 Λογιστική αντιμετώπιση των αναγκών από την εφαρμογή λογιστικών προτύπων.

Σχετικά: Έγγραφο της Διεύθυνσης Κ.Β.Σ. του ΥΠΟΟΙ Α.Π. 1001414/3/0015/5-1-2005

Α΄ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

Στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων σας για θέματα λογιστικής τυποποίησης βάσει του άρθρου 4 του Ν. 3148/2003 παρακαλούμε να μας γνωρίσετε τις απόψεις σας επί των παρακάτω θεμάτων που αντιμετωπίζουμε :

1. Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κεφαλαίου 15 του Κ.Ν. 2190/1920 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) εφαρμόζονται στη χώρα μας από 01/01/2005.

2. Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3301/2004 (ΦΕΚ Α΄ 263) ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις Οικονομικές του Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., που προστέθηκε με το άρθρο 12 του Ν. 3301/2004, ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), υποχρεούται :

Α.Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Στον Πίνακα αυτό καταχωρούνται, σε χωριστές στήλες, για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση :

α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).

β) Η αξία που προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους, είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες, Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

3. Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της περίπτωσης Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. σύμφωνα με τις οποίες τα δεδομένα των Πινάκων πρέπει να προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο και των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 139 του Ν. 2190/1920 όπως ισχύει, παρακαλούμε να μας απαντήσετε στα ακόλουθα ερωτήματα:

α) Εάν είναι δυνατόν να διαμορφωθεί ένα ενδεικτικό λογιστικό μοντέλο λογαριασμών διπλογραφικής μεθόδου το οποίο θα λειτουργεί στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) ως λογαριασμοί τάξεως ή σε άλλα ξεχωριστά βιβλία (Ημερολόγια - Καθολικά) και εάν είναι δυνατόν παρακαλούμε να το διαμορφώσετε για την διευκόλυνση τόσο των επιχειρήσεων όσο και του φορολογικού ελέγχου.

β) Εάν η επιχείρηση δύναται ακόμη στο τέλος της χρήσης,- μετά την οριστικοποίηση των μεγεθών (βάσει του Οριστικού Ισοζυγίου) από τα οποία καταρτίζονται οι καταστάσεις Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.),- έχει τη δυνατότητα με άλλο τρόπο ημερολογιακών εγγραφών τα μεγέθη αυτά του οριστικού Ισοζυγίου να τα διαμορφώνει σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και να καταλήγει έτσι στην κατάρτιση των Πινάκων της περίπτωσης Γ΄.

γ) Τη μορφή των Φορολογικών Πινάκων της περίπτωσης Γ΄.

δ) Τη μορφή του Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης και εάν στον Πίνακα αυτό καταχωρούνται όλοι οι διαφοροποιημένοι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί ή μόνο οι αποτελεσματικοί διαφοροποιημένοι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων εμφανίζονται μόνο οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί τα δεδομένα των οποίων προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται διπλογραφικά και δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης λογαριασμών για τις διαφορές που προκύπτουν σε μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Β΄ Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ Σ.ΛΟ.Τ. ΣΤΟ ΠΑΡΑΠΑΝΩ ΘΕΜΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΞΗΣ :

Β1 Λογιστικό μοντέλο λογαριασμών που τηρούνται διπλογραφικά, από τους οποίους θα προκύπτουν οι Φορολογικοί Πίνακες της περίπτ. Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. - Μορφή των Φορολογικών αυτών Πινάκων

Εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων (Κ.Λ.Σ.)

- Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (Κ.Λ.Σ.), κατά περίπτωση. Όταν το περιεχόμενο των πράξεων και των λογιστικών γεγονότων ανταποκρίνεται στο περιεχόμενο των υποχρεωτικών λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων (Κ.Λ.Σ.), υποχρεωτικά χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί αυτοί. Όταν, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) παρουσιάζονται ειδικές ανάγκες, χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί κατά την κρίση των εταιρειών (όπως ισχύει).

- Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.), στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, έχει τη δυνατότητα να γνωματεύει για τους νέους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων (Κ.Λ.Σ.) για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), έπειτα από ερώτημα των ενδιαφερομένων εταιρειών ή της Δημόσιας Διοίκησης, στο οποίο πρέπει να περιγράφονται οι περιπτώσεις ειδικών αναγκών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) που δεν καλύπτονται από τους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων (Κ.Λ.Σ.).

Λογιστικό Σύστημα παρακολούθησης των φορολογικών υποχρεώσεων της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. όπως ισχύει.

- Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. Γ΄ της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. "Τα δεδομένα των Φορολογικών Πινάκων προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο".

- Κάθε εταιρεία (επιτηδευματίας) που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές της Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά και τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), έχει τη δυνατότητα να επιλέγει έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους διπλογραφικής,

λογιστικής παρακολούθησης των φορολογικών υποχρεώσεων της περ. Γ΄ της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.:

α) Να τηρεί στα βιβλία της ξεχωριστό από το κυρίως λογιστικό της σύστημα παράλληλο διπλογραφικό σύστημα με χωριστό Ημερολόγιο και χωριστό Καθολικό, το οποίο θα λειτουργεί ως εξής:

- Το ξεχωριστό διπλογραφικό σύστημα είναι δυνατόν να ενημερώνεται παράλληλα με το κυρίως λογιστικό σύστημα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), είτε με τις ίδιες αξίες αν δεν υπάρχει διαφοροποίηση από τη φορολογική νομοθεσία, είτε με αξίες που προκύπτουν από τη φορολογική νομοθεσία.

- Το ξεχωριστό διπλογραφικό σύστημα είναι δυνατόν να ενημερώνεται στο τέλος κάθε χρήσης με βάση τα στοιχεία του οριστικού Ισοζυγίου του κυρίως λογιστικού συστήματος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Στην περίπτωση αυτή, στο ξεχωριστό διπλογραφικό σύστημα τηρούνται υποχρεωτικά τουλάχιστον οι λογαριασμοί από τους οποίους προκύπτουν οι Φορολογικοί Πίνακες των περιπτ. Α΄ και Γ΄ της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. Ο λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο (κέρδος ή ζημιά) του λογαριασμού 86 "Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και από τις χρεωστικές και από τις πιστωτικές προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και της φορολογικής νομοθεσίας. Για λεπτομέρειες παραπέμπουμε στο μοντέλο Λογαριασμών Τάξεως (πιο κάτω Β1α, Β1β, Β1γ, Β1δ).

β) Να τηρεί τους λογαριασμούς των παράλληλων φορολογικών υποχρεώσεων της περ. Γ΄ της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. στο κυρίως λογιστικό σύστημα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), στο ίδιο Ημερολόγιο και στο ίδιο Καθολικό των λογιστικών του βιβλίων. Σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές της Λογιστικής, που περιλαμβάνονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (Κ.Λ.Σ.), οι πληροφορίες που είναι ανεξάρτητες από τους λογαριασμούς ουσίας της Γενικής Λογιστικής παρακολουθούνται στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα των Λογαριασμών Τάξεως της ομάδας 10 του Σχεδίου Λογαριασμών των εν λόγω Λογιστικών Σχεδίων. Οι φορολογικές υποχρεώσεις της περ. Γ΄ της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. δεν είναι δυνατόν να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς ουσίας, επειδή αυτό δεν προβλέπεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (Κ.Λ.Σ.) και επειδή ένας τέτοιος χειρισμός θα αλλοίωνε το περιεχόμενο των λογαριασμών ουσίας και θα επέφερε σύγχυση. Κάθε εταιρεία (επιτηδευματίας), που θα επιλέξει να τηρεί διπλογραφικά, στο κυρίως λογιστικό της σύστημα, τους λογαριασμούς της περ. Γ΄ της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., θα εφαρμόσει υποχρεωτικά το μοντέλο Λογαριασμών Τάξεως που ακολουθεί πιο κάτω (Β1α, Β1β, Β1γ, Β1δ), με δυνατότητα ανάπτυξης των λογαριασμών, τρίτου βαθμού και πέρα, κατά τον τρόπο που θα την διευκολύνει η εφαρμογή του, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι από την ανάπτυξη αυτή θα προκύπτουν διακεκριμένα όλες οι πληροφορίες (χρεωστικές - πιστωτικές προσωρινές διαφορές τουλάχιστον κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό / αφορολόγητα αποθεματικά) που είναι απαραίτητες για την κατάρτιση των Φορολογικών Πινάκων της περίπτωσης Γ΄ και του Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) της περιπτ. Α΄, της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.

Β1α ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

04.86 Διαμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης
04.86.86 Λογαριασμός 86 - Αποτελεσμάτων Χρήσης Δ.Λ.Π
04.86.86.01 Μεταφερθέν υπόλοιπο λογαριασμού 86 στο τέλος της περιόδου του Ισολογισμού (08.86.86.01)
04.86.88 Διαφορές Ε.ΓΛΣ / Δ.Λ.Π. - Φορολογικής Νομοθεσίας

04.86.88.60 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού
04.86.88.60.99 Μη εκπιπτόμενες δαπάνες προσωπικού (08.86.88.01/02.60)
04.86.88.61 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Τρίτων
04.86.88.61.99 Μη εκπιπτόμενες αμοιβές τρίτων (08.86.88.01/02.61)
04.86.88.62 Διαφορές Παροχών Τρίτων
04.86.88.62.99 Μη εκπιπτόμενες παροχές τρίτων (08.86.88.01/02.62)
04.86.88.63 Διαφορές Φόρων - Τελών
04.86.88.63.99 Μη εκπιπτόμενοι φόροι - τέλη (08.86.88.01/02.63)
04.86.88.64 Διαφορές Διαφόρων Εξόδων
04.86.88.64.99 Μη εκπιπτόμενα διάφορα έξοδα (08.86.88.01/02.64)
04.86.88.65 Διαφορές τόκων και συναφών εξόδων
04.86.88.65.99 Μη εκπιπτόμενοι τόκοι και συναφή έξοδα (08.86.88.01/02.65)
04.86.88.66 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος
04.86.88.66.10 Διαφορές Αποσβέσεων Εδαφικών Εκτάσεων (08.86.88.01/02.66)
04.86.88.66.11 Διαφορές Αποσβέσεων Κτιρίων και Εγκ/σεων Κτιρίων (08.86.88.01/02.66)
04.86.88.66.12 Διαφορές Αποσβέσεων Μηχ/των - Τεχνικών Εγκ/σεων (08.86.88.01/02.66)
04.86.88.66.13 Διαφορές Αποσβέσεων Μεταφορικών Μέσων (08.86.88.01/02.66)
04.86.88.66.14 Διαφορές Αποσβέσεων Επίπλων-Λοιπού Εξοπλισμού (08.86.88.01/02.66)
04.86.88.66.16 Διαφορές Αποσβέσεων Ασώματων Ακινήτοποιήσεων και Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης (08.86.88.01/02.66)
Σημείωση: Προϋπόθεση η τήρηση διπλού Μητρώου Πάγιων Στοιχείων (να προκύπτουν οι φορολογικές αποσβέσεις και οι αποσβέσεις των Δ.Λ.Π.)
04.86.88.68 Διαφορές Προβλέψεων Εκμετάλλευσης
04.86.88.68.00 Προβλέψεων για αποζημιώσεις προσωπικού (08.86.88.01/02.68)
04.86.88.68.01 Προβλέψεων για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις (08.86.88.01/02.68)
04.86.88.68.09 Λοιπών Προβλέψεων Εκμετάλλευσης (08.86.88.01/02.68)
04.86.88.79 Διαφορές Οργανικών Εσόδων κατ' είδος
04.86.88.79.99 Σύνολο διαφορών / ή ανάλυση κατ' είδος (70 - 78), αν υπάρχουν (08.86.88.01/02.79)
04.86.88.81 Διαφορές Έκτακτων και Ανόργανων Αποτελεσμάτων
04.86.88.81.00 Έκτακτων και Ανόργανων Εξόδων (08.86.88.01/02.81)
04.86.88.81.01 Έκτακτων και Ανόργανων Εσόδων (08.86.88.01/02.81)
04.86.88.81.02 Έκτακτων Ζημιών (08.86.88.01/02.81)
04.86.88.81.03 Έκτακτων Κερδών (08.86.88.01/02.81)
04.86.88.82 Διαφορές Εξόδων - Εσόδων προηγούμενων χρήσεων
04.86.88.82.00 Εξόδων προηγούμενων χρήσεων (08.86.88.01/02.82)
04.86.88.82.01 Εσόδων προηγούμενων χρήσεων (08.86.88.01/02.82)
04.86.88.83 Διαφορές Προβλέψεων για Έκτακτους Κινδύνους
04.86.88.83.10 Απαξιώσεων και Υποτιμήσεων Πάγιων Στοιχείων (08.86.88.01/02.83)
04.86.88.83.11 Επισφαλών Απαιτήσεων (08.86.88.01/02.83)
04.86.88.83.12 Εξαιρετικών Κινδύνων και Έκτακτων Εξόδων (08.86.88.01/02.83)
04.86.88.83.13 Εξόδων Προηγούμενων Χρήσεων (08.86.88.01/02.83)
04.86.88.83.98 Λοιπών Έκτακτων Κινδύνων (08.86.88.01/02.83)
04.86.88.84 Διαφορές Προβλέψεων Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων
04.86.88.84.00 Από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

(08.86.88.01/02.84)
04.86.88.84.01 Από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους (08.86.88.01/02.84)
04.86.88.85 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος
04.86.88.85.10 Εδαφικών Εκτάσεων (08.86.88.01/02.85)
04.86.88.85.11 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων Κτιρίων (08.86.88.01/02.85)
04.86.88.85.12 Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων (08.86.88.01/02.85)
04.86.88.85.13 Μεταφορικών Μέσων (08.86.88.01/02.85)
04.86.88.85.14 Επίπλων - Λοιπού Εξοπλισμού (08.86.88.01/02.85)
04.86.88.85.16 Ασώματων Ακινήτοποιήσεων και Εξόδων πολυετούς απόσβεσης (08.86.88.01/02.85)
Σημείωση: Προϋπόθεση η τήρηση διπλού Μητρώου Πάγιων Στοιχείων
08.86 Αναμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης
08.86.86 Λογαριασμός 86 - Αποτελεσμάτων Χρήσης Δ.Λ.Π.
08.86.86.01 Μεταφερθέν υπόλοιπο λογαριασμού 86 στο τέλος της περιόδου του Ισολογισμού (04.86.86.01)
08.86.88 Ενσωματωμένες στα Αποτελέσματα Χρήσης Διαφορές Ε.ΓΛΣ / Δ.Λ.Π. - Φορολογικής Νομοθεσίας
08.86.88.01 Ενσωματωμένες Χρεωστικές Διαφορές
08.86.88.01.60 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού (04.86.88.60.99)
08.86.88.01.61 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Τρίτων (04.86.88.61.99)
08.86.88.01.62 Διαφορές Παροχών Τρίτων (04.86.88.62.99)
08.86.88.01.63 Διαφορές Φόρων - Τελών (04.86.88.63.99)
08.86.88.01.64 Διαφορές Διαφόρων Εξόδων (04.86.88.64.99)
08.86.88.01.65 Διαφορές Τόκων και Συναφών Εξόδων (04.86.88.65.99)
08.86.88.01.66 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος (04.86.88.66.10/11/12/13/14/16)
08.86.88.01.68 Διαφορές Προβλέψεων Εκμετάλλευσης (04.86.88.68.00/01/09)
08.86.88.01.79 Διαφορές Οργανικών Εσόδων κατ' είδος (04.86.88.79.99)
08.86.88.01.81 Διαφορές Έκτακτων και Ανόργανων Αποτελεσμάτων (04.86.88.81.00/01/02/03)
08.86.88.01.82 Διαφορές Εξόδων - Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων (04.86.88.82.00/01)
08.86.88.01.83 Διαφορές Προβλέψεων για Έκτακτους Κινδύνους (04.86.88.83.10/11/12/13/98)
08.86.88.01.84 Διαφορές Προβλέψεων Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων (04.86.88.84.00/01)
08.86.88.01.85 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων μη Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος (04.86.88.85.10/11/12/13/14/16)
08.86.88.02 Ενσωματωμένες Πιστωτικές Διαφορές Αναπτύσσεται όπως ο λογαριασμός 08.86.88.01
08.86.89 Μεταφερθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα
08.86.89.00 Φορολογικά κέρδη χρήσης (υπολ. Λογ. 08.86/-) (συλλειτουργεί με το λογ. 04.88.01.00)
08.86.89.01 Φορολογικές ζημίες χρήσης (υπολ. Λογ. 08.86/+) (συλλειτουργεί με το λογ. 04.88.01.01)

Β1β ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

04.87 Μεταφερθέντα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης Αποθεματικών - Αποτελεσμάτων
04.87.41 Μεταφερθέντα Αποθεματικά
04.87.41.02 Τακτικό Αποθεματικό (08.88.41.02)
04.87.41.03 Αποθεματικά Καταστατικού (08.88.41.03)
04.87.41.04 Ειδικά Αποθεματικά (08.88.41.04)
04.87.41.05 Έκτακτα Αποθεματικά (08.88.41.05)
04.87.41.08 Αφορολόγητα Αποθεματικά (08.88.41.08.XX) Αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της νομοθεσίας
04.87.41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές (08.88.41.09)
04.87.41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (08.88.41.90)
04.87.41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (08.88.41.91)
04.87.42 Μεταφερθέντα Αποτελέσματα Προηγούμενης Χρήσης
04.87.42.02 Υπόλοιπο Φορολογικών Κερδών Προηγούμενης Χρήσης (08.88.42.02)
04.87.42.03 Υπόλοιπο Φορολογικών Ζημιών Προηγούμενης Χρήσης (08.88.42.03)
04.87.42.04 Υπόλοιπο Φορολογικών Ζημιών Προηγούμενων Χρήσεων (08.88.42.04)
04.88 Λογαριασμός Διάθεσης Φορολογικών Αποτελεσμάτων
04.88.01 Υπόλοιπα Λογαριασμών προς Διάθεση
04.88.01.00 Καθαρά φορολογικά κέρδη χρήσης (08.86.89.00)
04.88.01.01 Φορολογικές ζημίες χρήσης (08.86.89.01)
04.88.01.02 Υπόλοιπο φορολογικών κερδών προηγούμενης χρήσης (08.88.42.02)
04.88.01.03 Φορολογικές ζημίες προηγούμενης χρήσης (08.88.42.03)
04.88.01.04 Φορολογικές ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη (08.88.42.04)
04.88.01.06 Διαφορές φόρων φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (08.88.54.08)
04.88.01.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση (08.88.41.XX/XX=02-99)
04.88.41 Σχηματιζόμενα Αποθεματικά
04.88.41.02 Τακτικό Αποθεματικό (08.88.41.02)
04.88.41.03 Αποθεματικά Καταστατικού (08.88.41.03)
04.88.41.04 Ειδικά Αποθεματικά (08.88.41.04)
04.88.41.05 Έκτακτα Αποθεματικά (08.88.41.05)
04.88.41.08 Αφορολόγητα Αποθεματικά (08.88.41.08) Αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της νομοθεσίας
04.88.41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές (08.88.41.09)
04.88.41.90 Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος (08.88.41.90) Αναπτύσσεται κατά διάταξη της νομοθεσίας
04.88.41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (08.88.41.91) Αναπτύσσεται κατά διάταξη της νομοθεσίας
04.88.53 Διανεμόμενα Φορολογητέα Κέρδη
04.88.53.01 Πρώτο μέρισμα (08.88.53.01)
04.88.53.02 Προμέρισμα (08.88.53.02)
04.88.53.03 Πρόσθετο μέρισμα (08.88.53.03)
04.88.53.08 Ποσοστά Μελών Δ.Σ. (08.88.53.08)
04.88.54 Μη εκπιπόμενοι φόροι χρήσης
04.88.54.08 Φόρος Εισοδήματος & Εισφορά ΟΓΑ (08.88.54.08)
04.88.54.09 Λοιποί μη εκπιπόμενοι φόροι (08.88.54.09)
04.88.99 Υπόλοιπο Φορολογικών Αποτελεσμάτων
04.88.99.98 Φορολογικά κέρδη εις Νέον (08.88.42.00)
04.88.99.99 Φορολογικές ζημίες εις Νέον (08.88.42.01)

08.88 Λογαριασμοί Ισολογισμού συνδεδεμένοι με τη Διάθεση Φορολογικών Αποτελεσμάτων
08.88.41 Σχηματισμένα Αποθεματικά (προϋπάρχοντα και Διάθεσης)
08.88.41.02 Τακτικό Αποθεματικό (Πρ. χρήσεως 04.87.41.02 / 04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.02)
08.88.41.03 Αποθεματικά Καταστατικού (Πρ. χρήσεως 04.87.41.03 / 04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.03)
08.88.41.04 Ειδικά Αποθεματικά (Πρ. χρήσεως 04.87.41.04 / 04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.04)
08.88.41.05 Έκτακτα Αποθεματικά (Πρ. χρήσεως 04.87.41.05 / 04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.05)
08.88.41.08 Αφορολόγητα Αποθεματικά Ειδικών Διατάξεων Νόμων (Πρ. χρήσεως 04.87.41.08 / 04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.08.XX) Αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της νομοθεσίας
08.88.41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές (04.87.41.09 / 04.88.01.07 και Διάθεσης 08.88.41.09)
08.88.41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (Πρ. χρήσεως 04.87.41.90 και Διάθεσης 04.88.41.90) Αναπτύσσεται κατά ειδική διάταξη νόμου
08.88.41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (Πρ. χρήσεως 04.87.41.91 και Διάθεσης 04.88.41.91) Ανάπτυξη κατά ειδική διάταξη νόμου
08.88.42 Αποτελέσματα (Κέρδη - Ζημίες)
08.88.42.00 Υπόλοιπο φορολογικών κερδών εις Νέον (04.88.99.98)
08.88.42.01 Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών εις Νέον (04.88.99.99)
08.88.42.02 Υπόλοιπο φορολογικών κερδών προηγούμενης χρήσης (Πρ. χρήσεως 04.87.42.02 και Διάθεσης 04.88.01.02)
08.88.42.03 Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενης χρήσης (Πρ. χρήσεως 04.87.42.03 και Διάθεσης 04.88.01.03)
08.88.42.04 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων (Πρ. χρήσεως 04.87.42.04 και Διάθεσης 04.88.01.04) Αναπτύσσεται κατά χρήση
08.88.53 Διανεμηθέντα Φορολογικά Κέρδη
08.88.53.01 Πρώτο μέρος πληρωτέο (04.88.53.01)
08.88.53.02 Προμερίσματα πληρωτέα (04.88.53.02)
08.88.53.03 Πρόσθετα μερίσματα πληρωτέα (04.88.53.03)
08.88.53.08 Δικαιούχοι - Μέλη Δ.Σ. / ποσοστά (04.88.53.08)
08.88.54 Μη εκπιπόμενοι πληρωτέοι φόροι
08.88.54.08 Φόρος Εισοδήματος (χρήσης και προηγούμενων (04.88.54.08)
08.88.54.09 Λοιποί μη εκπιπόμενοι φόροι χρήσης (04.88.54.09)

Β1γ ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ

04.89 Λοιποί Λογαριασμοί Φορολογικής Ενημέρωσης
04.89.41 Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων - Υπεραξίες
04.89.41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων (08.89.41.06) Αναπτύσσεται κατά νόμο περί αναπροσαρμογής
04.89.41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων (08.89.41.07) Αναπτύσσεται κατά νόμο περί αναπροσαρμογής
04.89.41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων (08.89.41.10)
04.89.41.89 Υπεραξίες συγχωνεύσεων - διασπάσεων επιχειρήσεων (08.89.41.89)

Αναπτύσσεται κατά νόμο και κατά περίπτωση
08.89 Μεταφερθέντες Λοιποί Λογαριασμοί Φορολογικής Ενημέρωσης
08.89.41 Μεταφερθείσες Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων - Υπεραξίες
08.89.41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων (04.89.41.06) Ανάπτυξη κατά νόμο περί αναπροσαρμογής
08.89.41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων (04.89.41.07)
08.89.41.10 Επιχορηγήσεις Πάγιων Στοιχείων (04.89.41.10)
08.89.41.89 Υπεραξίες Συγχωνεύσεων - Διασπάσεων Επιχειρήσεων (04.89.41.89)

B1δ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΛΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ (B1α, B1β, B1γ)

B1δ1 Ο λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης (B1α 04.86/08.86) σχηματίζεται κατά φορολογική χρήση και λειτουργεί ως εξής :

B1δ1.1 Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» (π.χ. Καθαρά Κέρδη 1.000 EURO) μεταφέρεται στους άνω λογαριασμούς τάξεως.

Χρέωση:		
04.86.86.01	«Διαμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης»	1.000
Πίστωση:		
08.86.86.01	«Αναμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης»	1.000

Σε περίπτωση Καθαρών Ζημιών η ως άνω εγγραφή αντιστρέφεται.

B1δ1.2 Οι ως άνω λογαριασμοί τάξεως χρεωπιστώνονται με τις διαφορές των εξόδων και των εσόδων που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των εξόδων και των εσόδων που προσδιορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία. Για λόγους απλοποίησης θεωρούμε ότι οι διαφορές αυτές περιορίζονται μόνο στις αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ως εξής:

	Φορολογικές	Δ.Λ.Π.	Διαφορές
- Έργων Διαμόρφωσης Εδαφικών Εκτάσεων (10):	3	2	1 (+)
- Κτιρίων - Εγκαταστάσεων (11) :	20	10	10 (+)
- Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων (12):	30	48	18 (-)
- Μεταφορικών Μέσων (13):	7	20	13 (-)
- Επίπλων - Λοιπού Εξοπλισμού (14):	20	10	10 (+)
- Ασώματων Ακινήτοποιήσεων (16):	10	40	30 (-)
Σύνολο:	90	130	40 (-)

B1δ1.21 Εγγραφές χρεωστικών διαφορών (μειώνουν τα αποτελέσματα των Δ.Λ.Π.)

• Χρεούμενος λογαριασμός:	
08.86.88.01.66 «Διαφορές αποσβέσεων πάγιων στοιχείων»	21
• Πιστούμενοι λογαριασμοί:	
04.86.88.66.10 «Διαφορές αποσβέσεων εδαφικών εκτάσεων»	1 -
04.86.88.66.11 «Διαφορές αποσβέσεων κτιρίων»	10 -
04.86.88.66.14 «Διαφορές αποσβέσεων επίπλων - εξοπλισμού»	10 -

B1δ1.22 Εγγραφές πιστωτικών διαφορών (αυξάνουν τα αποτελέσματα των Δ.Λ.Π.)

• Χρεούμενοι λογαριασμοί:	
04.86.88.66.12 «Διαφορές αποσβέσεων μηχανημάτων - τεχν. Εξοπλισμού»	18
04.86.88.66.13 «Διαφορές αποσβέσεων μεταφορικών μέσων»	13

04.86.88.66.16 «Διαφορές αποσβέσεων ασώματων ακινητοποιήσεων»	30
• Πιστούμενος λογαριασμός:	
08.86.88.02.66 «Διαφορές αποσβέσεων πάγιων στοιχείων»	61 -

B1δ1.3 Τα ως άνω προσδιοριζόμενα φορολογικά αποτελέσματα (υπόλοιπο λογαριασμού 08.86 «Αναμορφωθέντα φορολογικά αποτελέσματα» / $1.000-21+61=1.040$ / φορολογικά καθαρά κέρδη) μεταφέρονται στο λογαριασμό Διάθεσης Αποτελεσμάτων (04.88.01.00)

• Χρεούμενος λογαριασμός:	
08.86.89.00 «Μεταφερθέντα φορολογικά κέρδη χρήσης»	1.040
• Πιστούμενος λογαριασμός:	
04.88.01.00 «Καθαρά φορολογικά κέρδη χρήσης προς διάθεση»	1.040 -

B1δ1.4 Έπειτα από τις ως άνω εγγραφές :

- Ο λογαριασμός 08.86 «Αναμορφωθέντα φορολογικά αποτελέσματα» μηδενίζεται.
- Ο αντίθετος λογαριασμός 04.86 « Διαμορφωθέντα φορολογικά αποτελέσματα» απεικονίζει το σύνολο των φορολογικών κερδών (1.040-) με αντίστροφο πρόσημο. Από τα στοιχεία του λογαριασμού αυτού σχηματίζεται ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 04.86 δεν μεταφέρεται στη νέα χρήση.

B1δ2 Ο λογαριασμός Διάθεσης των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης (B1β 04.88/08.88) σχηματίζεται κατά φορολογική χρήση και λειτουργεί ως εξής :

B1δ2.1 Τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης των Αποθεματικών (08.88.41) και των Αποτελεσμάτων (08.88.42) μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς 08.88.41 και 08.88.42 της νέας χρήσης με συλλειτουργία τους με τον αντίθετο λογαριασμό 04.87 «Μεταφερθέντα Υπόλοιπα Αποθεματικών και Αποτελεσμάτων Προηγούμενης Χρήσης». Θεωρούμε ότι τα υπόλοιπα των ως άνω λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης ήταν τα ακόλουθα :

	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (08.88.41)	
- 08.88.41.02	«Τακτικό Αποθεματικό»	100 -
- 08.88.41.03	«Αποθεματικά Καταστατικού»	50 -
- 08.88.41.04	«Ειδικά Αποθεματικά»	10 -
- 08.88.41.05	«Έκτακτα Αποθεματικά»	20 -
- 08.88.41.08	«Αφορολόγητα Αποθεματικά»	200 -
- 08.88.41.09	«Αποθεματικά για ίδιες μετοχές»	80 -
- 08.88.41.90	«Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα»	500 -
- 08.88.41.91	«Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο»	300 -
	Σύνολο	1.260 -

	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (08.88.42)	
- 08.88.42.02	«Υπόλοιπο φορολογικών κερδών προηγούμενη χρήσης»	-
- 08.88.42.03	«Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενης χρήσης»	40
- 08.88.42.04	«Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων»	150
	Σύνολο	190

Οι εγγραφές μεταφοράς των άνω υπολοίπων στη νέα χρήση είναι οι εξής:
B1δ2.11 Μεταφορά υπολοίπων αποθεματικών (08.88.41)

• Χρεούμενοι λογαριασμοί:		
04.87.41.02	«Μεταφερθέν τακτικό αποθεματικό»	100
04.87.41.03	«Μεταφερθέντα αποθεματικά καταστατικού»	50
04.87.41.04	«Μεταφερθέντα ειδικά αποθεματικά»	10
04.87.41.05	«Μεταφερθέντα έκτακτα αποθεματικά»	20
04.87.41.08	«Μεταφερθέντα αφορολόγητα αποθεματικά»	200
04.87.41.09	«Μεταφερθέντα αποθεματικά για ίδιες μετοχές»	80
04.87.41.90	«Μεταφερθέντα αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα»	500
04.87.41.91	«Μεταφερθέντα αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο»	300
• Πιστούμενοι λογαριασμοί:		
04.88.41.02	«Τακτικό αποθεματικό»	100 -
04.88.41.03	«Αποθεματικά καταστατικού»	50 -
04.88.41.04	«Ειδικά αποθεματικά»	10 -
04.88.41.05	«Έκτακτα αποθεματικά»	20 -
04.88.41.08	«Αφορολόγητα αποθεματικά»	200 -
04.88.41.09	«Αποθεματικά για ίδιες μετοχές»	80 -
04.88.41.90	«Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα»	500 -
04.88.41.91	«Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο»	300 -

B1δ2.12 Μεταφορά υπολοίπων φορολογικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων (08.88.42.02/04)

• Χρεούμενοι λογαριασμοί:		
08.88.42.03	«Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενης χρήσης»	40
08.88.42.04	«Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων»	150
• Πιστούμενοι λογαριασμοί:		
04.87.42.03	«Μεταφερθέν υπόλοιπο φορολ. ζημιών προηγ. χρήσης»	40 -
04.87.42.04	«Μεταφερθέν υπόλοιπο φορολ. ζημιών προηγ. χρήσεων»	150 -

B1δ2.2 Από τα υπόλοιπα των φορολογικών αποθεματικών (08.88.41) και των φορολογικών αποτελεσμάτων προηγούμενης χρήσης (08.88.42) μεταφέρονται στον υπολογαριασμό διάθεσης φορολογικών αποτελεσμάτων (04.88.01) τα φορολογικά αποτελέσματα προηγούμενης χρήσης (08.88.42 / υποχρεωτικά) και από τα υπόλοιπα των αποθεματικών προηγούμενης χρήσης (08.88.41) όσα η εταιρεία έχει αποφασίσει να μοιράσει ή να αλλάξει το χαρακτήρα τους (π.χ. από έκτακτα σε ειδικά αποθεματικά). Θεωρούμε ότι από τα αποθεματικά η εταιρεία αποφασίζει να μεταφέρει στον υπολογαριασμό διάθεσης (04.88.01) τα ακόλουθα ποσά και ότι οι φόροι από ελέγχους προηγούμενων χρήσεων είναι 60:

- 08.88.41.03	«Αποθεματικά καταστατικού»	20 (από 50)
- 08.88.41.05	«Έκτακτα αποθεματικά»	20 (από 20)
- 08.88.41.06	«Διαφορές φόρων από ελέγχους προηγ. χρήσεων»	60

Οι εγγραφές μεταφοράς στον υπολογαριασμό διάθεσης είναι οι εξής:
Β1δ2.21 ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (08.88.42)

• Χρεούμενοι λογαριασμοί:		
04.88.01.03	«Φορολογικές ζημιές προηγούμενης χρήσης»	40
04.88.01.04	«Φορολογικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων»	150
• Πιστούμενοι λογαριασμοί:		
08.88.42.03	«Υπόλοιπο φορολ. ζημιών προηγούμενης χρήσης»	40 -
08.88.42.04	«Υπόλοιπο φορολ. ζημιών προηγούμενων χρήσεων»	150 -

Β1δ2.22 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ (08.88.41)

• Χρεούμενοι λογαριασμοί:		
08.88.41.03	«Μεταφερθέντα αποθεματικά καταστατικού»	20
08.88.41.05	«Μεταφερθέντα έκτακτα αποθεματικά»	20
• Πιστούμενος λογαριασμός:		
04.88.01.07	«Αποθεματικά προς διάθεση»	40 -

Β1δ2.23 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

• Χρεούμενος λογαριασμός:		
04.88.01.06	«Διαφορές φόρων φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων»	60
• Πιστούμενος λογαριασμός:		
08.88.54.08	«Φόροι εισοδήματος (χρήσης και προηγούμενων)»	60 -

Β1δ3 Διάθεση Αποτελεσμάτων της τρέχουσας χρήσης

Θεωρούμε ότι διαμορφώνονται τα ακόλουθα ποσά για τη διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης :

- Τακτικό αποθεματικό (04.88.41.02)	20
- Φόρος εισοδήματος (04.88.54.08)	203
- Φόρος ακίνητης περιουσίας (04.88.54.09)	20
- Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας (04.88.41.90)	100
- Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (04.88.41.91)	80
- Αφορολόγητα αποθεματικά (04.88.41.08)	90
- Ποσοστά μελών Δ.Σ. (04.88.53.08)	30
- Πρώτο Μέρισμα (04.88.53.01)	160
- Φορολογικά κέρδη χρήσης εις νέον (04.88.99.98)	127
Σύνολο	830

Το σύνολο διαμορφώνεται από τα ακόλουθα ποσά:

Φορολογικά κέρδη 1.040 - Ζημιές προηγούμενων χρήσεων 190 + Αποθεματικά προς διάθεση 40 - Φόροι ελέγχου προηγούμενων χρήσεων 60 = 830

Β1δ3.1 Εγγραφές Διανομής Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης

• Χρεούμενοι λογαριασμοί:		
04.88.41 / Σχηματιζόμενα αποθεματικά		
04.88.41.02	«Τακτικό»	20
04.88.41.08	«Αφορολόγητα αποθεματικά»	90
04.88.41.90	«Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος»	100
04.88.41.91	«Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο»	80
04.88.53	Διανεμόμενα φορολογητέα κέρδη	

04.88.53.01 «Πρώτο μέρισμα»	160
04.88.53.08 «Ποσοστά Μελών Δ.Σ.»	30
04.88.54 Μη εκπιπτόμενοι φόροι χρήσης	
04.88.54.08 «Φόρος εισοδήματος χρήσης»	203
04.88.54.09 «Φόρος ακίνητης περιουσίας»	20
04.88.99 Υπόλοιπο φορολογικών αποτελεσμάτων	
04.88.99.98 «Φορολογικά κέρδη εις νέον»	127
• Πιστούμενοι λογαριασμοί:	
08.88.41 / Αποθεματικά (προϋπάρχοντα και διάθεσης χρήσης)	
08.88.41.02 «Τακτικό»	20 -
08.88.41.08 «Αφορολόγητα»	90 -
08.88.41.90 «Απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος»	100 -
08.88.41.91 «Από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο»	80 -
08.88.42 Αποτελέσματα (Κέρδη / Ζημίες)	
08.88.42.00 «Υπόλοιπο φορολογικών κερδών εις νέον»	127 -
08.88.53 Διανεμηθέντα φορολογικά κέρδη	
08.88.53.01 «Πρώτο μέρισμα πληρωτέο»	160 -
08.88.53.08 «Δικαιούχοι - Μέλη Δ.Σ.»	30 -
08.88.54 Μη εκπιπτόμενοι φόροι πληρωτέοι	
08.88.54.08 «Φόρος εισοδήματος (χρήσης και προηγούμενων»	203 -
08.88.54.09 «Φόρος ακίνητης περιουσίας»	20 -

Β1δ3.2 Έπειτα από τις ως άνω εγγραφές:

- Ο λογαριασμός 04.88 « Λογαριασμός Διάθεσης Φορολογικών Αποτελεσμάτων» μηδενίζεται μέσω αναλυτικότερων υπολογαριασμών του, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα να παρέχει τα απαραίτητα στοιχεία για την κατάρτιση του Πίνακα Σχηματισμού των Φορολογικών Αποθεματικών.

- Ο λογαριασμός 08.88 «Λογαριασμοί Συνδεόμενοι με τη Διάθεση Φορολογικών Αποτελεσμάτων» με τους αναλυτικούς του απεικονίζει, αφενός τα νέα υπόλοιπα των κάθε φύσης αποθεματικών στο τέλος της χρήσης (08.88.41 = Υπόλοιπο 1.510 / προηγούμενης χρήσης 1.260 - μεταφερθέντα προς διάθεση 40 + νέα αποθεματικά χρήσης 290), και αφετέρου τα αποτελέσματα / κέρδη - ζημίες / εις Νέον (08.88.42 = 127) και τις δημιουργηθείσες υποχρεώσεις από τη διάθεση για πληρωτέα μερίσματα / ποσοστά μελών Δ.Σ. (08.88.53 = 190) και πληρωτέους φόρους (08.88.54 = 283). Το υπόλοιπο του λογαριασμού 08.88, στο τέλος της χρήσης διαμορφώνεται σε 2.110 (Αποθεματικά ενάρξεως 1.260 - Ζημίες προηγούμενων χρήσεων 190 + Φορολογικά κέρδη χρήσεως 1.040).

Β1δ3.3 Από το λογαριασμό 08.88 μεταφέρονται στη νέα χρήση μόνο τα υπόλοιπα των λογαριασμών 08.88.41 «Σχηματισμένα αποθεματικά στο τέλος της προηγούμενης χρήσης» (ως άνω υπόλοιπο = 1.510) και 08.88.42 Αποτελέσματα (Κέρδη / Ζημίες) (ως άνω υπόλοιπο = 127).

Β1δ3.4 Οι λογαριασμοί 08.88.53 «Διανεμηθέντα φορολογικά κέρδη» και 08.88.54 « Μη εκπιπτόμενοι πληρωτέοι φόροι» εκκαθαρίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς 53 και 54 της Γεν. Λογιστικής.

B1δ4 Ο λογαριασμός 04.87 «Μεταφερθέντα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης / Αποθεματικών - Αποτελεσμάτων», είναι λογαριασμός αντίθετος των λογαριασμών 08.88.41 και 08.88.42 αντίστοιχα και απεικονίζει τα υπόλοιπα των αποθεματικών - αποτελεσμάτων της προηγούμενης χρήσης. Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί μόνο για την εξυπηρέτηση των αναγκών κάθε χρήσης και τα υπόλοιπά του δεν μεταφέρονται στη νέα χρήση.

B1δ5 Οι λοιποί λογαριασμοί φορολογικής ενημέρωσης (B1γ 04.89 / 08.89) συλλειτουργούν κατά ζεύγη. Οι λογαριασμοί αυτοί περιλαμβάνουν τις αξίες (ποσά) που η φορολογική νομοθεσία προβλέπει την παρακολούθηση και προβολή τους στα τηρούμενα βιβλία, μέχρι την πλήρη φορολογική εκκαθάρισή τους.

B1δ6 Ακολουθεί η αποτύπωση σε μορφή T του Καθολικού των ως άνω εγγραφών. Η αποτύπωση αυτή διευκολύνει τους χρήστες στην καλύτερη κατανόηση της εφαρμογής της παρούσας γνωμοδότησης.

B1δ6 I ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.86 «Διαμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης»			
ΚΚ Δ.Λ.Π. (1)	1.000	21	- Χρεωστικές Διάφορες Αποσβέσεων (2)
Πιστωτικές Διάφορες Αποσβέσεων (3)	61	1.040	- Υπόλοιπο Τέλους Χρήσης
	1.061	1.061	-

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.86.86.01		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.86.88.01.66	
ΚΚ Δ.Λ.Π. (1)	1.000	Πιστ. Διάφ. Αποσβ. (3)	61
Χρ. Διάφ. Αποσβ. (2)			21

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.86 «Αναμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης»			
Χρεωστικές Διάφορες Αποσβέσεων (2)	21	1.000	- ΚΚ Δ.Λ.Π. (1)
Μεταφ. Στο 04.88.01 / Κ. Φορ. Κέρδη (4)	1.040	61	- Πιστωτικές Διάφορες Αποσβέσεων (3)
	1.061	1.061	1.061

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.86.86.01		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.86.88.01.66	
1.000 - ΚΚ Δ.Λ.Π. (1)		Χρ. Διάφ. Αποσβ. (2)	21

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.86.88.02.66		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.86.89.00	
61 - Πιστ. Διάφ. Αποσβ. (3)		Καθ. Φορ. Κέρδη (4)	1.040

B1δ6 II ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.87 «Μεταφερθέντα Υπόλοιπα Προηγ. Χρήσης / Αντίθετος Λογαριασμός»			
Μεταφερθέντα Αποθεματικά (5)	1.260	190	- Ζημίες Προηγούμενων Χρήσεων (6)
		1.070	- Υπόλοιπο Τέλους Χρήσης
	1.260	1.260	-

Το Υπόλοιπο Τέλους Χρήσης απεικονίζει το συμψηφιστικό υπόλοιπο των μεταφερθέντων κονδυλίων αποθεματικών και αποτελεσμάτων από την προηγούμενη χρήση.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.87.41		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.87.42	
Μεταφ. Τακτ. Αποθεμ. (5) 100			40 - Ζημίες Πρ. Χρ. (6)
Μεταφ. Αποθεμ. Καταστ. (5) 50		Υπ. Τέλους Πρ. Χρ.190	150 - Ζημίες Πρ. Χρ. (6)
		190	190
Μεταφ. Εκτ. Αποθεμ. (5) 20			
Αφορολόγητα Αποθεμ. (5) 200			
Μεταφ. Αποθεμ. Ι.Δ.Μ. (5) 80			
Μεταφ. Αφορ. Αποθεμ. (5) 500			
Μεταφ. Αφορ. Αποθεμ. (5) 300	1.260 Υπ. Τέλους Πρ. Χρ.		
1.260	1.260		

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.88 «Λογαριασμός Διάθεσης Φορολογικών Αποτελεσμάτων»			
Ζημίες Προηγούμενης Χρήσης (7)	40	1.040	- Καθαρά Φορολογικά Κέρδη (4) (από 08.86.89.00)
Ζημίες Προηγούμενων Χρήσεων (7)	150	40	- Αποθεματικά προς Διάθεση (8)
Φόροι Ελ. Προηγούμενων Χρήσεων (9)	60		
Σχηματιζόμενα Αποθεματικά Χρήσεως (10)	290		
Διανεμόμενα Κέρδη (11)	190		
Φόροι Εισοδήματος και Άλλοι (12)	223		
Καθαρά Κέρδη εις Νέον (13)	127		
	1.080	1.080	-

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.88.01		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.88.41	
Ζημίες Πρ. Χρ. (7) 40	1.040 - Κ. Φορ. Κέρδη (4)	Σχηματιζ. Αποθ. Χρ. (10) 290	
Ζημίες Πρ. Χρ. (7) 150	40 - Αποθ. προς Διάθ. (8)		
Φόροι Ελ. Πρ. Χρ. (9) 60			

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.88.53		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.88.54	
Διανεμόμενα Κέρδη (11) 190		Φόροι Διανομής (12) 223	

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 04.88.99	
Καθ. Κέρδη εις Νέον (13) 127	

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.88 «Λογ. Αποθεματικών Αποτελ. / Πληρωτέων Υποχρεώσεων Διάθεσης»			
Ζημίες Προηγούμενων Χρήσεων (7)	190	1.260	- Αποθεματικά Προηγούμενων Χρήσεων (5)
Αποθεματικά προς Διάθεση (8)	40	190	- Ζημίες Προηγούμενων Χρήσεων (7)
		60	- Φόροι Ελ. Προηγούμενων Χρήσεων (9)

		290	- Σχηματισθέντα Αποθεματικά Χρήσεως (10)
		190	- Διανεμηθέντα Φορολ. Κέρδη (11)
		223	- Φόροι Πληρωτέοι (12)
Υπόλοιπο Τέλους Χρήσης	2.110	127	- Καθαρά Κέρδη εις Νέον (13)
	2.340	2.340	-

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.88.41		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.88.42	
Αποθεματικά προς Διάθεση (8) 40	Αποθεματικά 1.260	Ζημίες Προηγούμε. Χρήσεως (6) 190	Ζημίες Προηγ. 190
Υπόλοιπο	- Πρ. Χρήσεως (5) Σχηματισθέντα	Υπόλοιπο	- Χρήσεων Καθαρά Κέρδη

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.88.53		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 08.88.54	
Υπόλοιπο	Διανεμηθέντα	Υπόλοιπο	60 Φόροι Ελ. Προηγ. Χρ. (9)
Τέλους Χρήσης 190	190 - Φορ. Κέρδη (11)	Τέλους Χρήσης 283	223 Φόροι Πληρ. Χρήσεως (12)
190	190	283	283

B11 Μορφή των Φορολογικών Πινάκων της περίπτωσης Γ' της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.

Καθιερώνεται τυποποιημένη μορφή των ως άνω Φορολογικών Πινάκων, η οποία θα διευκολύνει τους φορολογικούς και άλλους ελέγχους. Η μορφή αυτή των Φορολογικών Πινάκων, συνδέεται με το προτεινόμενο μοντέλο των Λογαριασμών Τάξεως από τους οποίους θα προκύπτουν τα στοιχεία τους :

B11α Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, ο οποίος προκύπτει από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο (π.χ. λογαριασμούς τάξεως)

Καθαρά Κέρδη Δ.Λ.Π. (ή ζημίες)	1.000	
Πλέον: Πιστωτικές διαφορές		
Λογ. 60 :	-	
Λογ. 61 :	-	
Λογ. 62 :	-	
Λογ. 63 :	-	
Λογ. 64 :	-	
Λογ. 65 :	-	
Λογ. 66 :	61	
Λογ. 68 :	-	
Λογ. 7X :	-	
Λογ. 82 :	-	
Λογ. 83 :	-	
Λογ. 84 :	-	
Λογ. 85 :	-	61
Σύνολο		1.061
Μείον: Χρεωστικές διαφορές		
Λογ. 60 :	-	
Λογ. 61 :	-	
Λογ. 62 :	-	

Λογ. 63 :	-	
Λογ. 64 :	-	
Λογ. 65 :	-	
Λογ. 66 : Αποσβέσεων	21	
Λογ. 68 :	-	
Λογ. 7X :	-	
Λογ. 82 :	-	
Λογ. 83 :	-	
Λογ. 84 :	-	
Λογ. 85 :	-	21
Υπόλοιπο Λογ. Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης (κέρδη)	1.040	

B11β Πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών, ο οποίος προκύπτει από λογαριασμούς διάθεσης των Φορολογικών Αποτελεσμάτων, που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο (π.χ. λογαριασμούς τάξεως)

Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης (κέρδη)		1.040
Μείον:	• Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενης χρήσης	40 -
	• Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων	150 -
Πλέον:	• Αποθεματικά καταστατικού	20
	• Έκτακτα αποθεματικά	20
Μείον:	• Διαφορές φόρων από ελέγχους προηγούμενων χρήσεων	60-
	Σύνολο κονδυλίων της φορολογικής διάθεσης	830
	Διατίθενται ως ακολούθως:	
	• Τακτικό αποθεματικό	20
	• Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας	100
	• Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	80
	• Αφορολόγητα αποθεματικά	90
	• Φόρος ακίνητης περιουσίας	20
	• Ποσοστό Μελών Δ.Σ.	30
	• Προτεινόμενο Μέρισμα	160
	• Φόρος Εισοδήματος	203
	• Φορολογικά Κέρδη Χρήσης εις Νέον	127
	Σύνολο	830

Η ως άνω, καθώς και οποιαδήποτε άλλη, φορολογική διάθεση των φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης δεν είναι δεσμευτική για τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων της Εταιρείας. Οι οποιοσδήποτε αλλαγές που θα αποφασιστούν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων θα απεικονιστούν διπλογραφικά στους τηρούμενους λογαριασμούς (π.χ. Τάξεως) και στους λογαριασμούς ουσίας των Αποθεματικών (41), των Αποτελεσμάτων εις Νέον (42), των Υποχρεώσεων προς Μετόχους - Εταίρους - Μέλη Δ.Σ. (53) και των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο (54). Οι αλλαγές αυτές γίνονται στα λογιστικά βιβλία της χρήσης αν δεν έχει κλείσει ή, αν έχει κλείσει, στα λογιστικά βιβλία της επόμενης χρήσης, και επηρεάζουν αντίστοιχα τον Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών (ως άνω) και των Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών (B11γ).

B11γ Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών, ο οποίος προκύπτει από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο (λογαριασμούς τάξεως)

	Υπόλοιπο Προηγούμενης	Μεταβολές Χρήσης	Υπόλοιπο στο τέλος της Χρήσης
1. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	500	100 (+)	600
2. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	300	80 +	380
3. Αφορολόγητα αποθεματικά με ανάλυση κατά φορολογική διάταξη	200	90 (+)	290
3.1			
3.2			
3.3			
Σύνολα	1.000	270	1.270

B2 Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)

Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) είναι ανακεφαλαιωτικός πίνακας, στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό οι προσωρινές διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές) που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και της φορολογικής νομοθεσίας. Από το σύνολο των χρεωστικών και πιστωτικών διαφορών του Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) και από τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) που οφείλονται στη διαφοροποίηση των αποτελεσματικών λογαριασμών. Συνεπώς, στον Πίνακα αυτό περιλαμβάνονται μόνο οι αποτελεσματικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί που παρουσιάζουν διαφοροποίηση με τις χρεωστικές ή πιστωτικές προσωρινές διαφορές. Αν στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) περιλαμβάνονταν και μη αποτελεσματικοί διαφοροποιημένοι λογαριασμοί θα αλλοιωνόταν το περιεχόμενό του και δεν θα εξυπηρετούσε το σκοπό για τον οποίο προβλέφθηκε, δηλαδή τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων. Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) καταρτίζεται κατά πρωτοβάθμιο αποτελεσματικό λογαριασμό με βάση τα στοιχεία του λογαριασμού Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της περ. Γ' της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., ο οποίος αναλύεται υποχρεωτικά σε υπολογαριασμούς από τους οποίους προκύπτουν οι χρεωστικές και πιστωτικές προσωρινές διαφορές, τουλάχιστον κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό.

Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), καταρτίζεται μόνο από τις εταιρείες οι οποίες τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Στην περίπτωση αυτή καταρτίζεται και δημοσιεύεται μόνο ένας Ισολογισμός, αυτός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), και δύο λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσης, αυτός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) ο οποίος απεικονίζεται στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης που δημοσιεύεται, και ο λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης ο οποίος απεικονίζεται στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και δεν δημοσιεύεται. Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) συνδέει μόνο τους δύο λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσης και διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο στον εντοπισμό και στον έλεγχο των προσωρινών χρεωστικών και πιστωτικών διαφορών.

Η μορφή του Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) είναι αυτή που περιγράφεται στην περ. Α' της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. Ακολουθεί ο πίνακας αυτός με υποθετικά στοιχεία προσωρινών διαφορών (χρεωστικών ή πιστωτικών), κατά πρωτοβάθμιο αποτελεσματικό λογαριασμό που παρουσιάζει διαφοροποίηση :

Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) Ι ΕΞΟΔΩΝ (λογ. 6X και 8X)

	Υπόλοιπα Δ.Λ.Π. (Λογιστική βάση)	Υπόλ. Φορολ. Αποτελ. (Φορολογική βάση)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	
			Χρεωστικές	Πιστωτικές
1. Λογ. 60	5.000	4.800		200 -
2. Λογ. 65	2.000	2.100	100	
3. Λογ. 66	130	90		40 -
4. Λογ. 68	600	200	.	400 -
Σύνολα	7.730	7.190	100	640 -

Οι διαφορές (+ / -) προκύπτουν από την εξίσωση :
Υπόλοιπα Φορολογικών Αποτελεσμάτων - Υπόλοιπα Δ.Λ.Π. = Διαφορά

II ΕΣΟΔΩΝ (λογ. 7X και 8X)

	Υπόλοιπα Δ.Λ.Π. (Λογιστική βάση)	Υπόλ. Φορολ. Αποτελ. (Φορολογική βάση)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	
			Χρεωστικές	Πιστωτικές
1. Λογ. 75	800	600	200	
2. Λογ. 76	1.000	1.300		300-
3. Λογ. 83	2.000	200	1.800	.
Σύνολα	3.800	2.100	2.000	300-

Οι διαφορές (+ / -) προκύπτουν από την εξίσωση :

Υπόλοιπα Δ.Λ.Π. - Υπόλοιπα Φορολογικών Αποτελεσμάτων = Διαφορά

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

2.100 940 -

Κωνσταντίνος Βαρβάκης

Πρόεδρος Σ.ΛΟ.Τ.