



ΘΕΜΑ:

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ,
ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΝΙΑΙΟ
ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

Επιβλέπων Καθηγητής:
ΑΝΔΡΙΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

Ομάδα Σπουδαστών:
ΣΙΔΕΡΗ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ
ΧΡΥΣΟΣΤΑΛΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΠΑΤΡΑ 2011

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ Δ.Λ.Π	
1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ.....	9
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	10
1.3 ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ-ΣΚΟΠΟΣ.....	12
1.4 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	13
1.5 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	14
1.6 ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
Δ.Λ.Π. 1	
2.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	17
2.1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	17
2.1.2 ΣΚΟΠΟΣ.....	17
2.1.2.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	18
2.1.3 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	19
2.1.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	20
2.1.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	21
Δ.Λ.Π. 2	
2.2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	28
2.2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	28
2.2.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	30
2.2.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	31
2.2.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	32
Δ.Λ.Π. 7	
2.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	34
2.3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	34

2.3.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	35
2.3.3 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	38
2.3.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	39
2.3.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	39
Δ.Λ.Π. 8	
2.4 ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	41
2.4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	41
2.4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	44
2.4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	45
Δ.Λ.Π. 10	
2.5 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜ/ΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	48
2.5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	48
2.5.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	49
2.5.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....	50
Δ.Λ.Π. 12	
2.6 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	52
2.6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	52
2.6.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	57
2.6.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	57
2.6.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	59
Δ.Λ.Π. 16	
2.7 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	61
2.7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	61
2.7.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	62
2.7.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	62
2.7.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	64
Δ.Λ.Π. 17	
2.8 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	65
2.8.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	65
2.8.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	66
2.8.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	67
2.8.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	68

Δ.Λ.Π. 18

2.9 ΕΣΟΔΑ	71
2.9.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	71
2.9.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	73
2.9.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	74

Δ.Λ.Π. 19

2.10 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.....	76
2.10.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	76
2.10.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	77
2.10.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	78
2.10.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	78
2.10.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	79
2.10.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	80

Δ.Λ.Π. 21

2.11 ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ.....	83
2.11.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	83
2.11.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	84
2.11.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	86
2.11.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	87
2.11.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	88
2.11.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	89

Δ.Λ.Π. 23

2.12 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	92
2.12.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	92
2.12.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	93
2.12.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	94
2.12.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	95
2.12.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	96
2.12.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	97

Δ.Λ.Π. 32

2.13 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....	100
2.13.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	100

2.13.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	102
2.13.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	103
2.13.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	104
2.13.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	105
2.13.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	106

Δ.Λ.Π. 33

2.14 ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	109
2.14.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	109
2.14.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	110
2.14.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	112
2.14.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	112
2.14.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	113

Δ.Λ.Π. 36

2.15 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	114
2.15.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	114
2.15.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	115
2.15.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	116
2.15.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	117
2.15.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	117
2.15.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	118

Δ.Λ.Π.37

2.16 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ , ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	120
2.16.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	120
2.16.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	121
2.16.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	122
2.16.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	123
2.16.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	123
2.16.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	125

Δ.Λ.Π. 38

2.17 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	127
2.17.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	127

2.17.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	128
2.17.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	130
2.17.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	130
2.17.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	131
2.17.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	133
Δ.Λ.Π. 39	
2.18 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ:ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....	136
2.18.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	136
2.18.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	137
2.18.3 ΣΚΟΠΟΣ.....	139
2.18.4 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	139
2.18.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ-ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	140
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	141
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	143

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα Δ.Λ.Π. αποσκοπούν στην περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, εξασφαλίζοντας συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και με άλλων επιχειρήσεων. Οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εναρμονιστούν με τα Δ.Λ.Π., σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία (ΕΚ αριθ. 1606/2002). Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας αποτελεί η περιγραφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), καθώς και η σύγκριση τους με τα αντίστοιχα ελληνικά.

Ειδικότερα, το 1ο κεφάλαιο της εργασίας ασχολείται με τα Δ.Λ.Π, παρουσιάζοντας αρχικά τον ορισμό, μια ιστορική ανασκόπηση, τη δημιουργία, το σκοπό και την καθιέρωσή τους στην Ελλάδα, και στη συνέχεια γίνεται αναφορά στο πεδίο εφαρμογής, καθώς και στα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Στο 2ο κεφάλαιο περιγράφονται κάποια από τα ισχύοντα ΔΛΠ δίνοντας έμφαση στη δομή και στο περιεχόμενό τους, στην έννοια του κεφαλαίου και της διατήρησής του, αλλά και στη σύγκριση της ελληνικής νομοθεσίας και των Δ.Λ.Π.

Διαπιστώθηκε ότι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συνιστά μια απαραίτητη «διαρθρωτική» αλλαγή, που θα ωφελήσει πολλαπλώς τις εισηγμένες επιχειρήσεις, το χρηματιστήριο και γενικότερα την ελληνική οικονομία. Ωστόσο, αποτελεί μια ιδιαίτερος πολυσύνθετη διαδικασία, η οποία σε κάθε περίπτωση απαιτεί ανάλογη προετοιμασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ Δ.Λ.Π.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Ορισμός

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)
- Κατάσταση Ταμιακών ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

1.2 Ιστορική Ανασκόπηση

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών, της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC. Τον Μάρτιο του 2001, συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (ITASCA) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση Λογιστικών Προτύπων. Στις 1 Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που βασίστηκε στις προτάσεις της μελέτης που είχε ως τίτλο “Προτάσεις για τη Δόμηση της IASC στο μέλλον”. Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους (Trustees) και το IASB, όπως επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) – η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee – , όπως φαίνεται και στο παρακάτω οργανόγραμμα.

Επίτροποι (Trustees)

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

- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων

- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- Να τροποποιούν το καταστατικό

Συμβούλιο (IASB)

Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας. Σύμφωνα με τον Σακέλλη (2005), το Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμη και μετά την επιβολή των ΔΛΠ, πρέπει να εξακολουθήσει να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις που καλούνται να δημοσιεύσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα ΔΛΠ.

Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC)

Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για τρία έτη, και έχει ως σκοπό την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη αυτών των σκοπών προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB. (Grant Thornton, 2006 Α΄).

1.3 Δημιουργία - Σκοπός των ΔΛΠ

• Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, νομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

• Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητα τους.

• Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 34 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα.

• Μάλιστα από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασιστεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (ΔΠΧΠ). Ωστόσο από τότε δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε ΔΠΧΠ.

1.4 Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα

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

• Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003.

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.).

• Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Για την κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, απαραίτητη είναι η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών.

1.5 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

Η ΕΕ καταβάλλει κάθε προσπάθεια για την οικοδόμηση κλίματος εμπιστοσύνης στις ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές και για τη βελτίωση της ποιότητας, της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχουν οι επιχειρήσεις. Για το σκοπό αυτό, επιδιώκει να προσαρμόσει τους ισχύοντες κοινοτικούς κανόνες για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στις ανάγκες των διεθνών κεφαλαιαγορών. Σύμφωνα με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία, οι εταιρείες πρέπει να καταρτίζουν ετήσιους λογαριασμούς και οι μητρικές εταιρείες να συντάσσουν ενοποιημένους λογαριασμούς και μια ενοποιημένη ετήσια έκθεση, όπου εκτίθεται αναλυτικά η χρηματοοικονομική κατάσταση του ομίλου. Πρόσφατα, η ΕΕ εναρμόνισε τους κοινοτικούς κανόνες υιοθετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ, που καταρτίστηκαν από το «Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» (IASB). Από την 1η Ιανουαρίου 2005, επιβάλλεται, βάσει κανονισμού, η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών κανόνων στις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι διατάξεις αυτές διασφαλίζουν ότι οι μεγάλες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που επιθυμούν να αντλούν κεφάλαια στις διεθνείς αγορές δεν εφαρμόζουν διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Τον Οκτώβριο του 2005, η ΕΕ εξέδωσε οδηγία για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών με στόχο την περαιτέρω βελτίωση της αξιοπιστίας των λογαριασμών των εταιρειών. Σε όλους τους τομείς της λογιστικής, η ΕΕ θα εξακολουθήσει να συνεργάζεται με τους αρμόδιους διεθνείς οργανισμούς: IASB, Διεθνή Ομοσπονδία Ελεγκτών («International Federation of Accountants»), την Παγκόσμια Τράπεζα και τη Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών για το Εμπόριο και την Ανάπτυξη.

1.6 Οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι τα ακόλουθα:

- è ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως μιας εταιρείας, με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας.
- è διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Βέβαια, πρέπει να σημειωθεί ότι η λογιστική ομογενοποίηση δεν εμπεριέχει και τη φορολογική. Επιπρόσθετα, είναι άγνωστος ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται διεθνώς, ώστε να χρειάζονται το κύρος που θα απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.
- è απόκτηση ορισμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση ή/και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους, δηλαδή στην ήδη υπάρχουσα λογιστική, φορολογική, και εμπορική νομοθεσία, αλλά και κάθε μελλοντικό σχετικό νομοθέτημα.

Σταδιακά, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν ένα πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση νόμων περί της οικονομίας, καθώς αυτοί θα ελέγχονται πλέον και ως προς το σύνταγμα των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων, σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα (Παπαδόπουλος, 2003).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

2.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

2.1.1 Εισαγωγή

Το ΔΛΠ 1 εκδόθηκε το 1997 με τον τίτλο «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» το οποίο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν 1 Ιουλίου 1998.

2.1.2 Σκοπός

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη δομή παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για

να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

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

2.1.2.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τα παρακάτω στοιχεία:

1. Ισολογισμό
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
3. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Επεξηγηματικές Σημειώσεις και γενικές σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών

Επομένως το πρότυπο αυτό καθορίζει ποια στοιχεία θα πρέπει να περιλαμβάνει κάθε κατάσταση από τις παραπάνω. Έτσι, ο ισολογισμός θα πρέπει να περιλαμβάνει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα στοιχεία πάγιου ενεργητικού τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα αποθέματα, τους χρεώστες και άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τις φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις τα υπόλοιπα μετρητών στο ταμείο και τις τράπεζες, τους πιστωτές και άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις προβλέψεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα συμφέροντα μειοψηφίας και τα ίδια συμφέροντα (μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά).

Στο μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης θα πρέπει να παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες στις «σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων» της επιχείρησης: ο αριθμός των μετοχών προς έκδοση, ο αριθμός των μετοχών, η ονομαστική αξία των μετοχών, η κατάσταση μεταβολών του μετοχικού κεφαλαίου από την αρχή μέχρι το τέλος κάθε έτους,

τα δικαιώματα ή και οι περιορισμοί για κάθε κατηγορία μετοχών, οι μετοχές της εταιρείας που κατέχει η ίδια, οι θυγατρικές ή οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τέλος οι μετοχές προς πώληση με δικαίωμα προτίμησης ή βάσει συμβολαίου, παρέχοντας τους σχετικούς όρους και ποσά.

Όσον αφορά την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης θα πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα οργανικά έσοδα της επιχείρησης, τα λειτουργικά αποτελέσματα (μεικτό κέρδος), τα χρηματοοικονομικά έξοδα, το μερίδιο κέρδους ή ζημίας που προέρχεται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τη φορολογία εισοδήματος χρήσεως, τα κέρδη ή τις ζημίες χρήσεως μετά φόρων, τα έκτακτα έσοδα και έξοδα, το συμφέρον μειοψηφίας και τα καθαρά κέρδη χρήσεως μετά φόρων.

Από την άλλη πλευρά στις καταστάσεις ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων υπάρχει μια στήλη σημειώσεων που αναγράφονται οι αύξοντες αριθμοί της πρόσθετης πληροφορίας που περιέχεται στις «Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων», όπου παρέχονται οι διάφορες αναλύσεις και επεξηγήσεις για το αντίστοιχο ποσό βάσει των αξιώσεων παρουσίασης των διαφόρων ΔΛΠ.

2.1.3 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ισχύει ο Ν.2190/20 βάσει του οποίου λειτουργούν οι Α.Ε. και ο οποίος υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να εκδίδουν:

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

Ενώ σε ότι αφορά τις επιχειρήσεις οι οποίες εκδίδουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες είναι εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

2.1.4 Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελλάδα οι επιχειρήσεις για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων δεν συνθέτουν στοιχεία για κατάσταση μεταβολών ίδιων κεφαλαίων ωστόσο υποχρεούνται στην σύνταξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων με εξαίρεση τις ενοποιημένες καταστάσεις. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη ύπαρξη σφαλμάτων στις ενοποιημένες καταστάσεις των οικονομικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Αυτά τα σφάλματα επισημαίνονται στις επεξηγήσεις ωστόσο δεν υπάρχει δομή σχεδίου διορθωτικών ενεργειών έτσι ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

2.1.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Παρακάτω παρατίθεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων της κατασκευαστικής εταιρείας **J & P ΑΒΑΞ Α.Ε.** για τη χρήση 2004, όπως απαιτείται από τα ΕΛΠ, και στην συνέχεια η κατάσταση μεταβολών ίδιων κεφαλαίων της χρήσης 2005, όπως απαιτείται πλέον από τα ΔΛΠ, ώστε να είναι εμφανείς οι διάφορες μεταξύ των δυο καταστάσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

	Ποσό κλειόμενης Χρήσεως 2004	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2003
Καθαρά αποτελέσματα κέρδη χρήσεως	47.888.808,33	42.414.751,80
ΜΕΙΟΝ:		
1.Φορος εισοδήματος Κ/Ξ	9.464.761,71	6.454.804,08
2.Διαφορες φορολογικού ελέγχου Κ/Ξ	<u>79.898,42</u>	<u>0,00</u>
Καθαρά κέρδη χρήσεως	38.122.438,20	35.960.148,82
ΠΛΕΟΝ:		
Υπόλοιπο αποτ/των προηγ. Χρήσεων	2.118.537,20	0,00
ΜΕΙΟΝ:		
Διαφορές φορολ. Ελέγχου	83.500,00	796.910,00
ΠΛΕΟΝ:		
Αποθεματικά προς διάθεση Φορολογ. Κερδών παλαιότ. Χρήσεων	<u>0,00</u>	<u>2.118.537,29</u>
Σύνολο	40.157.473,40	37.281.774,11
ΜΕΙΟΝ:1.Φορος εισοδήματος Εταιρείας	2.800.912,59	7.482.729,73
2.Λοιποι μη ενσωματ. στο Λειτουργικό κόστος Φόροι	<u>48.811,43</u>	<u>44.209,68</u>
Κέρδη προς διάθεση	<u>37.417.749,47</u>	<u>29.754.834,72</u>

Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΓΙΝΕΤΑΙ ΩΣ ΕΞΗΣ:

1.Τακτικο αποθεματικό	1.238.979,18	1.168.704,77
2.Πρωτο μέρισμα	14.840.000,00	29.424.000,00
6 ^α Αποθ. Από απολ/να της Φορολογίας έσοδα	369.430,33	0,00
6β Αφορολογ.αποθ.Ν.3220/04 Άρθρο 2 παρ 11	0,00	1.543.592,66
7 ^α Διανομή κερδών στο προσωπικό	900.000,00	1.500.000,00
8 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>20.269.230,96</u>	<u>2.118.537,29</u>
	<u>37.417.749,47</u>	<u>29.764.834,72</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Ποσότητα	Μετοχικό κεφάλαιο	Κεφάλαιο υπέρ το άρτιο	Υπεραξία αναπ/μογής	Αποθεματικά	Προσαρμογή συν/κων ισοτιμιών	Αποτί/τα εις νέο	Ίδια κεφάλαια μετοχών εταιρείας	Δικαιώματα μειοψηφίας	Σύνολο κεφαλαίων
λοιπό									
12.2003 προηγ. ιστικές ές)	40.260.000	115.403.624	659.410	16.490.043	-	2.118.537	174.931.615	-	174.931.615
προσαρμογές									
ΔΧΠ			(217.611)			2.415.936	2.198.325		2.198.325
λοιπα									
1.1.2004									
ή ΔΛΠΧ	40.260.000	115.403.624	441.799	16.490.043		4.534.473	177.129.939		177.129.939
προσαρ									
ές			108.341				108.341		108.341
πισμα						23.424.000	23.424.000		23.424.000
τομή				1.608.419		1.608.419	0		0
ιστό									
δος									
ιόδου						31.639.958	31.639.958		31.639.958
λοιπό									
12.2004	<u>40.260.000</u>	<u>115.403.624</u>	<u>550.141</u>	<u>180.098.462</u>	-	<u>11.142.012</u>	<u>185.454.239</u>	-	<u>185.454.239</u>
λοιπα									
12.2004									
ή ΔΛΠΧ	40.260.000	115.403.624	550.141	180.098.462		11.142.012	185.454.239		185.454.239
αλλαγμα									
ς									
ρορές					(11.117)		(11.117)		(11.117)
πισμα						14.640.000	14.640.000		14.640.000
ιστό									
δος									
ιόδου						14.525.744	14.525.744		14.525.744
λοιπό									
12.2005	<u>40.260.000</u>	<u>115.403.624</u>	<u>550.141</u>	<u>180.098.462</u>	<u>(11.117)</u>	<u>11.027.756</u>	<u>185.328.866</u>	-	<u>185.328.866</u>

Ωστόσο, υπάρχουν και διαφορές που αφορούν τη δομή και το περιεχόμενο του ισολογισμού και της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Σημαντικότερες είναι οι ακόλουθες:

Ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση σύμφωνα με τα ΔΛΠ παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό ποσό στα αποτελέσματα χρήσης ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ παρουσιάζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Παρακάτω παρατίθενται οι ενοποιημένες καταστάσεις του ομίλου ΑΕ τσιμέντων τιταν για τις χρήσεις 2004 και 2005, όπου έχει υπογραμμιστεί ο λογαριασμός «φόροι» ως τελευταίο αφαιρετικό ποσό στα αποτελέσματα χρήσεως σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως

	Όμιλος	
	Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 2005	ποσά προηγούμενης χρήσεως 2004
Κύκλος εργασιών	1.341.727	1.142.474
Κόστος πωλήσεων	-852.579	-726.190
Μικτά κέρδη	489.148	416.284
Άλλα έσοδα / (έξοδα) εκμετάλλευσης	-591	-3.814
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-79.974	-74.686
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	-19.410	-19.312
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων	389.173	318.472
Αποσβέσεις	-72.015	-63.647
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων 2	317.158	254.825
Έσοδα συμμετοχών και χρεογράφων	1.008	405
Έσοδα / (έξοδα) χρηματοοικονομικής λειτουργίας	-25.098	-12.625
Κέρδη προ φόρων	293.068	242.605
Μείον φόροι	-80.018	-62.948
Κέρδη μετά από φόρους	213.050	179.657
Τα καθαρά κέρδη αναλογούν σε :		
Μετόχους της Εταιρίας	210.128	176.951
δικαιώματα Μειοψηφίας	2.922	2.706
Βασικά κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	2,50	2,11
Προσαρμοσμένα κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	2,49	2,10

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

- è Τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των Ιδίων Κεφαλαίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εμφανίζονται ως ξεχωριστός λογαριασμός, έξω από τα Ίδια Κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, κατά τα οποία πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα Ίδια Κεφάλαια.

- è Οι επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται επίσης σε ξεχωριστό λογαριασμό, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εκτός των Ιδίων Κεφαλαίων, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, όπου προβλέπεται η παρουσίασή τους στα Ίδια Κεφάλαια.

- è Τέλος, ένας λογαριασμός του ΕΓΛΣ μπορεί να αντιστοιχεί σε περισσότερους από έναν λογαριασμούς των ΔΛΠ και το αντίστροφο.

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται ο Ισολογισμός του Ομίλου της εταιρείας **FORTHNET A.E.** στις 31/12/2005, όπου για την καλύτερη κατανόηση των διαφορών που προαναφέρθηκαν, υπογραμμίστηκαν οι λογαριασμοί «Δικαιώματα Μειοψηφίας» και «Επιχορηγήσεις».

FORTHNET A.E.
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12/05

ΟΜΙΛΟΣ

	<u>Σημ.</u>	<u>31/12/05</u>	<u>31/12/04</u>
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Μακροπρόθεσμο Ενεργητικό			
Ενσώματα πάγια στοιχεία	12	63.770.821	54.584.093
Ασώματα πάγια στοιχεία	13	9.844.006	10.698.382
Υπεραξία	11	727.519	707.648
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις	11		
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις	11	55.400	43.300
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		192.732	145.855
Διαθέσιμες προς πώληση επενδύσεις	14	326.325	303.720
Αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος	10	<u>5.391.362</u>	<u>6.805.300</u>
Σύνολο μακροπρόθεσμου ενεργητικού		<u>80.308.165</u>	<u>73.288.298</u>
Κυκλοφορούν ενεργητικό			
Αποθέματα	16	487.249	261.140
Εμπορικές απαιτήσεις	17	32.333.284	23.070.801
Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις	18	3.469.929	2.262.270
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα για εμπορικούς σκοπούς	15	-	269.251
Χρηματικά διαθέσιμα	19	8.170.642	8.321.219
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		44.461.104	34.184.681
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>124.769.269</u>	<u>107.472.979</u>
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της μητρικής			
Μετοχικό κεφάλαιο	20	20.212.447	19.885.000
Υπέρ το άρτιο	20	50.068.723	49.486.127
Λοιπά αποθεματικά	21	3.090.478	2.692.862
Ζημιές εις νέον		<u>(23.074.156)</u>	<u>(21.948.629)</u>
		50.297.492	50.115.360
Δικαιώματα μειοψηφίας		<u>38.329</u>	<u>291.880</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		50.335.821	50.407.240
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμα δάνεια	23	33.531.684	12.130.635
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης	24	2.571.055	-
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	27	2.228.055	3.895.020
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	29	832.098	660.355
Επιχορηγήσεις	28	<u>204.257</u>	<u>445.665</u>
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		<u>39.367.149</u>	<u>17.131.675</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Προμηθευτές	25	22.397.134	18.521.100
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	23	3.711.986	8.616.690
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων έντοκων δανείων	23	-	5.146.489
Έσοδα επομένων χρήσεων	3	5.096.002	4.050.328
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης	24	169.353	709.895
Φόροι πληρωτέοι	10	322.344	301.055
Δεδουλευμένες και λοιπές βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	26	<u>3.369.480</u>	<u>2.588.507</u>
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		<u>35.066.299</u>	<u>39.934.064</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ		<u>124.769.269</u>	<u>107.472.979</u>

Όσον αφορά την κατάσταση ταμειακών ροών τα ΔΛΠ την θεωρούν ως αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων ενώ η ελληνική νομοθεσία απαιτεί την σύνταξη της μόνο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες. Παρακάτω παρατίθεται ως παράδειγμα οι καταστάσεις ταμειακών ροών του ομίλου και της εταιρείας J&P ABAΞ ΑΕ για τις χρήσεις 2004 και 2005 οι όποιες έχουν συνταθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

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

	Όμιλος		Εταιρεία	
	Χρήση 1.1-31.12.2005	Χρήση 1.1-31.12.2004	Χρήση 1.1-31.12.2005	Χρήση 1.1-31.12.2004
αμειακές ροές λειτουργικών δραστηριοτήτων				
έρδη προ φόρων και δικαιωμάτων μμειοψηφίας)	20.315.936	39.375.140	18.707.418	34.419.875
αλέον/μείον προσαρμογές για:				
προσβέσεις	9.420.925	12.382.137	6.033.395	7.404.604
προβλέψεις	(317.570)	(322.893)	(187.627)	452.992
ιστωτικοί τόκοι	(927.710)	(1.355.425)	(27)	(590.955)
ρεωστικοί τόκοι	7.096.863	4.268.703	3.439.596	2.342.185
ποτελέσματα επενδυτικής δραστηριότητας	(1.927.388)	-	(21.726.767)	(31.217.364)
λλα μη ταμειακά στοιχεία	(4.123)	109.672	(11.117)	108.342
Μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης				
Αύξηση)/Μείωση αποθεμάτων	62.190.111	(47.986.867)	13.430.616	(82.356)
Αύξηση)/Μείωση απαιτήσεων	(20.003.738)	(46.843.002)	(4.369.500)	(29.054.451)
ύξηση/(Μείωση) υποχρεώσεων	(48.444.620)	20.677.764	(39.372.161)	431.483
όκοι πληρωθέντες	(7.096.863)	(4.268.703)	(3.439.596)	(2.342.185)
όρος εισοδήματος πληρωθείς	<u>(16.208.057)</u>	<u>(20.260.184)</u>	<u>(5.158.058)</u>	<u>(5.335.155)</u>
ύνολο εισροών/(εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες(α)	<u>4.093.767</u>	<u>(44.223.657)</u>	<u>(32.653.828)</u>	<u>(23.462.985)</u>
αμειακές ροές επενδυτικών δραστηριοτήτων				
γορές ενσώματων και άυλων παγίων	(17.988.516)	(8.142.056)	(15.086.504)	(6.473.421)
ισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων	1.573.466	1.891.861	259.283	848.124
πόκτηση θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών και οπιών επενδύσεων	(8.664.937)	1.990.997	(692.203)	(5.134.722)
όκοι εισπραχθέντες	927.710	1.355.425	27	590.955
ερίσματα εισπραχθέντα	<u>1.927.388</u>	<u>-</u>	<u>16.729.767</u>	<u>22.717.364</u>
ύνολο εισροών/(εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες(β)	(22.224.890)	(2.903.773)	1.210.370	12.548.300
αμειακές ροές χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων				
ισπράξεις από εκδοθέντα/αναληφθέντα δάνεια	53.242.479	39.926.781	53.859.011	17.669.329
ερίσματα πληρωθέντα	(18.914.005)	(12.208.373)	(18.914.005)	(12.208.373)
ύνολο εισροών/(εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες(γ)	<u>34.328.474</u>	<u>27.718.408</u>	<u>34.945.005</u>	<u>5.460.956</u>
αθαρή αύξηση/(μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιόδου				
α)+(β)+(γ)	16.197.352	(19.409.022)	3.501.548	(5.453.729)
αμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	35.186.432	54.595.454	3.267.909	8.721.638
αμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>51.383.784</u>	<u>35.186.432</u>	<u>6.769.457</u>	<u>3.267.909</u>

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

- è Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επελέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.

- è Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.

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

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

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

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 μια εταιρεία θεωρείται ότι έχει εφαρμόσει τα πρότυπα ακόμα και αν υπάρχει Πιστοποιητικό Ορκωτού με επιφύλαξη.

Τέλος, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ1 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως της εταιρείας που το εφαρμόζει.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

2.2 Αποθέματα

2.2.1 Εισαγωγή

Το δλπ2 εκδόθηκε και αναθεωρήθηκε το 1993 με τον τίτλο «αποθέματα», το οποίο τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονταν από την 1 Ιανουαρίου 1995.

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο αποθέματα ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό τους σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Παρέχει δηλαδή τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώληση τους και την τυχόν υποτίμηση τους έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Σύμφωνα με το δλπ 2 το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να φτάσουν τα αποθέματα στη κατάσταση που βρίσκονται τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Επίσης παρέχεται η δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη όταν αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Σύμφωνα με το δλπ 2 οι αποδεκτές τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους standard cost και η μέθοδος των τιμών λιανικής retail method. Η εφαρμογή των παραπάνω μεθόδων προϋποθέτει ότι το αποτέλεσμα προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

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

- ü Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών.
- ü Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- ü Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- ü Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή.
- ü Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- ü 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. Παραδείγματος χάριν εάν μια επιχείρηση επιθυμεί την εφαρμογή κάποιας άλλης μεθόδου, τα πρότυπα δεν το απαγορεύουν, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εμφανίσει στις

σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων την τυχόν διαφορά που θα μπορούσε να προκύψει μεταξύ του ποσού που εμφανίζεται και του χαμηλότερου ποσού, που θα προέκυπτε αν τα αποθέματα αυτά είχαν αποτιμηθεί με τη μέθοδο FIFO ή με την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία.

2.2.2 Ελληνική νομοθεσία

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη αυτή αξία. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγής ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος πραγματοποίησης της πώλησης. Ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται με οποιαδήποτε μέθοδο προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων :

- ü μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους,
- ü μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου),
- ü FIFO,
- ü LIFO,
- ü μέθοδος του βασικού αποθέματος,
- ü η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ü 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 και προϋποθέτει έγκριση της επιτροπής λογιστικών βιβλίων. 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.

2.2.3 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 επιβαρύνεται 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).

Σύμφωνα με την αποτίμηση των αποθεμάτων το ΔΛΠ 2 τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης και δεν χρησιμοποιείται η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Αντιθέτως, η Ελληνική νομοθεσία αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται 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. Επιπρόσθετα, σε ορισμένες 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 το ΔΛΠ 2 παρέχει τη δυνατότητα 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 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.

2.2.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της εταιρείας **CENTRIC ΠΟΛΥΜΕΣΑ Α.Ε.** κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ επανεκτίμησε την αξία των αποθεμάτων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 2. Λόγω της επανεκτίμησης η Καθαρή Θέση της εταιρείας την 1/1/2005 εμφανίζεται μειωμένη κατά € 318.457,76, σε σχέση με την Καθαρή Θέση όπως αυτή είχε απεικονισθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Στην επόμενη σελίδα εμφανίζεται ο πίνακας προσαρμογών της Καθαρής Θέσης έναρξης περιόδου 2005 και 2004, μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.

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

	<u>31-12-04</u>
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου (1/01/2005 και 1/01/2004 αντίστοιχα) με τα ΕΛΠ	<u>6.612.764,18</u>
Προσαρμογές των ΔΠΧΠ :	
Διαγραφή αναπόσβεστης αξίας μηχανημάτων προς καταστροφή	-177.437,81
Διαγραφή αναπόσβεστης αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων	-238.540,22
Επίδραση από επανεκτίμηση αποθεμάτων	-318.457,76
Διαγραφή επισφαλών πελατών	-
	1.252.334,13
Διαγραφή επισφαλών χρεωστών	-846.986,78
Πρόβλεψη αποζημίωση προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης	-30.995,00
Τακτοποίηση πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών	30.775,70
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	334.319,96
	-
Σύνολο προσαρμογών	<u>2.499.656,04</u>
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
(1/1/2005 & 1/1/2004) ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ & ΔΠΧΠ	<u>4.113.108,14</u>

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

2.3 Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

2.3.1 Εισαγωγή

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 7 αναθεωρήθηκε και ισχύει από την 01/01/09, αφορά την κατάσταση των ταμειακών ροών. Στην κατάσταση αυτή η επιχείρηση ή ο οργανισμός παρουσιάζει σε τρίτους- επενδυτές προμηθευτές , μετόχους αλλά και εργαζομένους τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίστηκε τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ισοδύναμα των ταμειακών διαθεσίμων. Η κατάσταση αυτή αποτελεί μέρος των δημοσιεύσιμων οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης ή του οργανισμού.

Στόχος του προτύπου αυτού είναι να ενημερώσει τους λογιστές για τις αρχές που θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν ώστε να συνταχθεί ή να δημοσιευτεί η κατάσταση ταμειακών ροών.

2.3.2 Βασικές Έννοιες

Ταμειακή Ροή είναι ένα μέτρο για την εκτίμηση της ρευστότητας της εταιρίας, που ισούται με το άθροισμα των καθαρών κερδών και των μη πραγματικών χρηματικών δαπανών. Ταμειακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων. Ταμειακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα, ενώ, ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών εξηγεί τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα (και ισοδύναμα τους) και παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη δυνατότητα της επιχείρησης να τα δημιουργεί αλλά και να υποδεικνύει πως τα χρησιμοποιεί. Αυτές οι πληροφορίες επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στη ρευστότητα και στη φερεγγυότητά της επιχείρησης. Όλες οι επιχειρήσεις χρειάζονται χρηματικά διαθέσιμα για να πραγματοποιούν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, να ανταπεξέρχονται στις υποχρεώσεις τους και να καταβάλουν μερίσματα στους μετόχους τους. Έτσι, το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να καταρτίζουν την Κατάσταση ταμειακών ροών. Οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμειακά της διαθέσιμα. Επίσης, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών επιτρέπει στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα αξιολόγησης των διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών τους. Με τον τρόπο αυτό αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων, διότι περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Η κατάσταση ταμειακών ροών σκοπό έχει να πληροφορήσει τους ενδιαφερόμενους για τις μεταβολές στα μετρητά και τα μετρητά ισοδύναμα για την συγκεκριμένη χρονική περίοδο, σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή οργανισμό. Οι πληροφορίες που παρέχει η κατάσταση ταμειακών ροών στον χρήστη είναι συμπληρωματικές σε αυτές που λαμβάνει από τις άλλες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της επιχειρηματικής μονάδας. Ενδεικτικά ο χρήστης της κατάστασης ταμειακών ροών λαμβάνει πληροφορίες για:

A) Τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού με επιπτώσεις στα μετρητά και μετρητά ισοδύναμα της επιχειρηματικής μονάδας .

B) Τις μεταβολές των στοιχείων του παθητικού με επιπτώσεις στα μετρητά και μετρητά ισοδύναμα της επιχειρηματικής μονάδας .

Γ) Τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική διάρθρωση της επιχείρησης δηλαδή τη δυνατότητα ανταπόκρισης στις οικονομικές υποχρεώσεις – ρευστότητα, την ικανότητα ικανοποίησης των υποχρεώσεων σε συγκεκριμένο χρόνο – φερεγγυότητα.

Δ) Την ικανότητα να μετατρέπει τα λογιστικά κέρδη σε μετρητά, να καταβάλει μέρος στους μετόχους και να χρηματοδοτεί τα επενδυτικά σχέδια.

Ε) Την ικανότητα των στελεχών για σωστό προγραμματισμό, συντονισμό διαχείριση και έλεγχο των εισροών και εκροών της οικονομικής μονάδας .
δηλαδή:

- ü Τη σωστή χρήση των κεφαλαίων της επιχειρηματικής μονάδας μέσα από την αποφυγή καταστάσεων έλλειψης μετρητών.
- ü Την έγκαιρη πληρωμή των υποχρεώσεων στους προμηθευτές.
- ü Την έγκαιρη καταβολή των μερισμάτων στους μετόχους.
- ü Την σωστή διαχείριση των επιπλέον ρευστών διαθεσίμων μέσα από βραχυχρόνιες τοποθετήσεις με στόχο τη βελτιστοποίηση της απόδοσης τους.
- ü Την ικανότητα παραγωγής μετρητών και μετρητών ισοδύναμων και τη πηγή παραγωγής αυτών από τις δραστηριότητες που ασκεί με σκοπό να αντιμετωπίσει τις μελλοντικές ταμειακές ανάγκες της οικονομικής μονάδας.

Η παρουσίαση των μεταβολών των μετρητών και μετρητών ισοδύναμων έχει επικρατήσει να ακολουθεί τις τρεις σημαντικότερες δραστηριότητες της επιχείρησης :

- ü την λειτουργική
- ü Την επενδυτική
- ü Την χρηματοοικονομική

Ως λειτουργικές δραστηριότητες εννοούνται οι δραστηριότητες εκείνες που αφορούν τον κύριο σκοπό που καλείται να εξυπηρετήσει η επιχείρηση . κύρια λειτουργική δραστηριότητα είναι αυτή της παραγωγικής διαδικασίας καθώς και όσων δραστηριοτήτων προκύπτουν από την λειτουργία της παραγωγής. Έτσι οι πληρωμές σε προμηθευτές πρώτων και βοηθητικών για την παραγωγή υλών αφορούν άμεσα την λειτουργική ταμειακή ροή. παράλληλα η είσπραξη απαιτήσεων από πελάτες προϊόντων που παράγει ή εμπορεύεται η επιχειρηματική μονάδα αποτελεί εισροή στις λειτουργικές ταμειακές ροές.

Ως επενδυτικές δραστηριότητες εννοούνται οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση ή την εκποίηση πάγιων ενσώματων ή ασώματων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Έτσι η εκταμίευση χρηματικών διαθέσιμων ή μετρητών ισοδύναμων για την αγορά πάγιου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί ταμειακή πράξη που καταγράφεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Ως χρηματοδοτικές δραστηριότητες καλούνται αυτές που επηρεάζουν κυρίως την σύνθεση των στοιχείων του παθητικού. Σε αυτές τις χρηματοροές καταγράφονται πράξεις που επηρεάζουν την σύνθεση των στοιχείων του μέσω μακροχρόνιου δανεισμού της επιχείρησης.

Μέθοδοι παρουσίασης των ταμειακών ροών επιχειρήσεων και οργανισμών

Η διεθνής επιτροπή λογιστικών προτύπων προτείνει δυο βασικές μεθόδους για τον υπολογισμό των ταμειακών ροών. Την **άμεση** μέθοδο και την **έμμεση** μέθοδο.

Έμμεση μέθοδος: κατά την εφαρμογή της μεθόδου αυτής γίνεται διακανονισμός των καθαρών κερδών προ φόρων της επιχείρησης για τυχόν ποσά που έχουν ήδη συμπεριληφθεί και δεν αφορούν διακίνηση μετρητών, όπως είναι τα ποσά που αφορούν αποσβέσεις, προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές, έσοδα από επενδύσεις που δεν έχουν εισπραχθεί και γενικά για όλα τα έσοδα ή τα έξοδα που δεν αφορούν διακίνηση μετρητών και έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του καθαρού κέρδους.

Επιπλέον, γίνεται αναμόρφωση των καθαρών κερδών προ φόρων για τυχόν ποσά που θα πρέπει να ταξινομηθούν στις άλλες κατηγορίες της εν λόγω κατάστασης.

Άμεση μέθοδος: με τη μέθοδο αυτή περιλαμβάνονται στην κατάσταση διακίνησης μετρητών οι μικτές εισπράξεις και οι πληρωμές μετρητών, που προέκυψαν μέσα από τις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης.

2.3.3 Ελληνική Νομοθεσία

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. 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).

2.3.4 Διαφορές ΔΛΠ 7 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Μετά την απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14-11-2000), η μόνη διαφορά που σημειώνεται στις βασικές λογιστικές αρχές με το πρότυπο αυτό, είναι ότι στις λογιστικές αρχές η εμφάνιση των ταμειακών ροών γίνεται μόνο με την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ οι κανόνες του προτύπου δέχονται και την εφαρμογή της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

2.3.5 Παράδειγμα

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπως προβλέπεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (σύμφωνα με την Έμμεση Μέθοδο), του Ομίλου και της εταιρείας **FOURLIS A.E.** για τις διαχειριστικές χρήσεις 2004 και 2005. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 7 από τις εισηγμένες εταιρείες 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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

2.4 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους

2.4.1 Εισαγωγή

Στο πρότυπο αυτό περιγράφεται ο τρόπος ταξινόμησης, λογιστικού χειρισμού και γνωστοποίησης των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε

βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

Το πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό την παρουσίαση των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τις δραστηριότητες της και την αλλαγή των λογιστικών αρχών ή τις αλλαγές στους λογιστικούς υπολογισμούς ή την διόρθωση θεμελιωδών λαθών, λάθη δηλαδή που έχουν γίνει κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία ή περισσότερες χρήσεις που αποβλέπουν σε λανθασμένα συμπεράσματα, με αποτέλεσμα οι καταστάσεις να μην μπορούν να θεωρηθούν αξιόπιστες. Η βασική επιδίωξη του προτύπου αυτού είναι η διατήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή η προσπάθεια να συμπεριληφθούν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης όλα τα έσοδα και έξοδα που έχουν επιτευχθεί κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσεως, ώστε να είναι δυνατός ο υπολογισμός του καθαρού κέρδους ή της ζημίας που προκύπτει από κάθε χρήση.

Φυσικά αυτό ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι κανένα άλλο πρότυπο δεν προβλέπει κάτι διαφορετικό όσον αφορά το ύψος των εσόδων ή των εξόδων που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης θα πρέπει να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία για τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν μέσα από τις δραστηριότητες της, έτσι ώστε να γίνεται η αξιολόγηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης κατά την συγκεκριμένη περίοδο. Έτσι θα πρέπει να παρέχεται πληροφόρηση αναφορικά με την φύση και το ύψος κάθε ποσού που θεωρείται σημαντικό και επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Επίσης θα πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες για την αξία των αποθεμάτων που έχουν υπολογιστεί και αποτιμηθεί στην αναμενόμενη καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους και οποιαδήποτε μείωση από επανεκτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως και για τις δραστηριότητες που έλαβαν χώρα με στόχο την αναδιοργάνωση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε πρόβλεψης ή αντιστροφής πρόβλεψης έχει γίνει για το σκοπό αυτό. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τις πωλήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, την σταδιακή διακοπή λειτουργίας όλης ή μέρους της επιχείρησης,

για τον διακανονισμό νομικών εκκρεμοτήτων καθώς και για την πώληση μακροπρόθεσμων επενδύσεων.

Βάσει τις «γενικές οδηγίες» χειρισμού θεμελιωδών λαθών που περιέχονται σε αυτό το πρότυπο ορίζουν ότι το ποσό της διόρθωσης ενός θεμελιώδους λάθους που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει να εμφανίζεται ως διορθωτικό στο υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού «Κέρδη εις νέον» και όπου είναι δυνατόν να παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση. Εκτός όμως των γενικών οδηγιών του προτύπου, παρέχεται, μέσα από αυτό, και εναλλακτική μέθοδος χειρισμού του λάθους, κατά την οποία, η διόρθωση του λάθους μπορεί να γίνει με τακτοποίηση επί των αδιανέμητων κερδών εις μεταφορά. Το ποσό του λάθους περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της τρέχουσας χρήσης, καθώς και το ποσό που επηρεάζει τα συγκριτικά στοιχεία των προηγούμενων χρήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των περιόδων για τις οποίες δεν παρέχονται συγκριτικά στοιχεία. Δηλαδή, θα πρέπει οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων να περιλαμβάνουν ανάλυση του ύψους του ποσού που επηρεάζει κάθε μια από τις περιόδους που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, σαν συγκριτική πληροφόρηση.

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο τρόπων χειρισμού της διόρθωσης των ουσιαστών λαθών έγκειται στον λογαριασμό επί του οποίου γίνεται η διόρθωση.

Στην πρώτη περίπτωση, το λάθος μπορεί να διορθωθεί στο λογαριασμό «Κέρδη εις νέον», ενώ στη δεύτερη περίπτωση αυτό μπορεί να διορθωθεί στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης.

2.4.2 Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Όσον αφορά το πρότυπο οι διαφορές που σημειώνονται είναι ότι στα ισχύοντα μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για τις διορθώσεις θεμελιωδών λαθών. Η διόρθωση γίνεται είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέον, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις.

Επίσης, δεν υπάρχουν διατάξεις για την επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές, γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν. Εδώ όμως απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα. Όπως αναφέρει ο ΚΒΣ οι πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης καταχωρούνται στον ισολογισμό εντός 4 μηνών από τη λήξη της χρήσης. Μετά την ημερομηνία αυτή οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης καθίστανται οριστικές και δεν επιτρέπεται να γίνονται εγγραφές τροποποιητικές του ισολογισμού, γεγονός που αν συμβεί, μπορεί να χαρακτηριστεί ως βιβλία της επιχείρησης ανακριβή.

2.4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ως παράδειγμα μεταβολής μιας λογιστικής πολιτικής θα αναφέρουμε την περίπτωση της εταιρείας **ΝΕΟΧΗΜΙΚΗ Α. Β. ΛΑΥΡΕΝΤΙΑΔΗ Α.Β.Ε.Ε.** Συγκεκριμένα, η διοίκηση τα εταιρείας, κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005, αποφάσισε να προβεί στη διόρθωση ορισμένων κονδυλίων, τα οποία αφορούν προηγούμενες χρήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Έτσι, αναδιατυπώθηκε η λογιστική πολιτική που υιοθετήθηκε κατά τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ σχετικά με την επιμέτρηση των αξιών των ακινήτων και του μηχανολογικού εξοπλισμού των εταιρειών και διευκρινίζεται ότι αυτή ήταν η αρχή της επανεκτίμησης των αξιών τους στην εύλογη αξία τους. Οι διαφορές αναπροσαρμογής που προέκυψαν κατά την ημερομηνία μετάβασης μεταφέρθηκαν σε σχετικό αποθεματικό αναπροσαρμογής στην Καθαρή Θέση του Ισολογισμού έναρξης 1/1/2004. Κατά συνέπεια ο Ισολογισμός της 31/12/2004 παρουσιάζεται αναμορφωμένος σε σχέση με αυτόν που περιλαμβανόταν στις περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2005. Η σωρευτική επίδραση από την παραπάνω αναθεώρηση της λογιστικής αρχής της επανεκτίμησης είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του αποθεματικού αναπροσαρμογής κατά €533.000, την μείωση των κερδών χρήσεως 2004 από τον επαναυπολογισμό των αποσβέσεων χρήσεως κατά €243.000 και τη συνολική επίδραση επί του συνόλου της Καθαρής Θέσης να διαμορφώνεται σε αύξηση €290.000.

Επομένως, μετά τις παραπάνω τροποποιήσεις οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, οι Αναβαλλόμενοι Φόροι και η Καθαρή Θέση του ομίλου που περιλαμβάνονται στις δημοσιευθείσες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2005 επηρεάζονται και διαμορφώνονται ως εξής:

**ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

	31/3/05 δημοσιευμένα στοιχεία	31/3/05 διορθωμένα στοιχεία	30/6/05 δημοσιευμένα στοιχεία	30/6/05 διορθωμένα στοιχεία	30/9/05 δημοσιευμένα στοιχεία	30/9/05 διορθωμένα στοιχεία
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
Ενσώματες ακίνητοποιήσεις	111.123	111.528	116.479	116.885	118.894	119.300
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	0	389	0	0	397	396
Σύνολο Παγίου Ενεργητικού	117.179	117.974	122.446	122.851	125.204	125.605
Σύνολο Ενεργητικού	170.711	171.506	187.714	188.119	202.435	202.839
ΠΑΘΗΤΙΚΟ						
Διαφορές αναπροσαρμογής	20.043	20.575	20.043	20.575	20.043	20.575
Αποτελέσματα εις νέο	5.420	5.177	6.181	5.938	9.350	9.107
Σύνολο Καθαρής Θέσης	56.562	56.852	57.357	57.647	60.560	60.850
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	1.117	1.621	1.213	1.328	1.654	1.768
Σύνολο Παθητικού	170.711	171.506	187.714	188.119	202.435	202.839

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

	31/3/04 δημοσιευμένα αποτελέσματα	31/3/04 διορθωμένα αποτελέσματα	30/6/04 δημοσιευμένα αποτελέσματα	30/6/04 διορθωμένα αποτελέσματα	30/9/04 δημοσιευμένα αποτελέσματα	30/9/04 διορθωμένα αποτελέσματα
Κέρδη μετά φόρων	1.832	1.772	3.879	3.758	6.050	5.868
Κέρδη μετά φόρων και δικαιωμ. μειοψηφίας	1.758	1.698	3.739	3.618	5.821	5.639

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

2.5 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

2.5.1 Εισαγωγή

Στο πρότυπο αυτό συμπεριλαμβάνονται γεγονότα που έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης, τα οποία όμως θα πρέπει να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις, για την καλύτερη πληροφόρηση των μετόχων της επιχείρησης. Η ενσωμάτωση των γεγονότων αυτών θα πρέπει να γίνεται με τη μορφή σημείωσης ή λογιστικοποίησης του ποσού που σχετίζεται με την κάθε περίπτωση. Με βάσει τα πλαίσια των κανόνων του προτύπου αυτού, καθορίζονται ποια γεγονότα μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, τον τρόπο παρουσίασης των γεγονότων αυτών πριν την έγκριση έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων και την επίδραση των γεγονότων

αυτών για την εφαρμογή της παραδοχής της «συνέχισης των λειτουργιών» της επιχείρησης.

2.5.2 Βασικές Έννοιες

Για τους σκοπούς του προτύπου αυτού τα γεγονότα στα οποία αναφέρεται διαχωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

1. Γεγονότα **προς τακτοποίηση**. Είναι τα γεγονότα για τα οποία θα πρέπει να υπάρξει διορθωτική λογιστική εγγραφή. Εδώ οι κανόνες του προτύπου αναφέρονται στα γεγονότα, των οποίων η συνθήκη ύπαρξης ή η ίδια η ύπαρξη προϋπήρχε από την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά η έκβαση τους, όσον αφορά στην υλοποίηση και στο ύψος του ποσού, ήταν άγνωστα μέχρι και πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού. Η εκδήλωση ή οριστικοποίηση τους έλαβε χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και πριν από την έγκριση του από το Διοικητικό Συμβούλιο.

2. Γεγονότα **χωρίς τακτοποίηση**. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται σε γεγονότα των οποίων η συνθήκη δημιουργήθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και, συνεπώς, οποιαδήποτε οικονομική μεταβολή δεν μπορεί να επηρεάσει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, όπως αυτή είχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Με βάση τον ορισμό της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μια πληροφορία θεωρείται σημαντική, εάν η παράλειψη της από τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης θα μπορούσε να επηρεάσει οποιονδήποτε

επενδυτή ή πιθανό επενδυτή στη λήψη οποιασδήποτε οικονομικής απόφασης, επειδή θα βασιζόταν σε αυτές.

Εάν δεν λάβουμε υπόψη την εφαρμογή του ορισμού αυτού, για την αξιολόγηση του βαθμού σημαντικότητας ενός ποσού που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε ως κριτήρια, τη σχέση του ύψους του συγκεκριμένου ποσού με τη συνολική εικόνα των οικονομικών αποτελεσμάτων, τη σχέση του ύψους συγκεκριμένου ποσού με το ύψος που είχε σε προηγούμενες χρήσεις. Ακόμα, τη σχέση του ύψους συγκεκριμένου ποσού με το ύψος του αθροίσματος των ποσών της κατηγορίας στην οποία ανήκει, παραδείγματος χάρη η σχέση του συνόλου των δανείων που παρασχέθηκαν στους εργαζομένους με το σύνολο των οφειλών προς την επιχείρηση. Επιπλέον κριτήριο για αυτήν την αξιολόγηση είναι η ύπαρξη τυχόν νομικών απαιτήσεων και η σημασία του ποσού λόγω της φύσεως του, όπως είναι Π.χ. οι απολαβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

2.5.3 Παραδείγματα

Πρώτο

Η εταιρεία **FOURLIS A.E.** αναφέρει ως γεγονός μεταγενέστερο της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού της χρήσεως 2005, την περίπτωση μίας εταιρείας, η οποία ιδρύθηκε από θυγατρική της FOURLIS A.E. στις 16/11/2005, αλλά την πρώτη της διαχειριστική χρήση θα την κλείσει στις 31/12/2006 και το Μετοχικό της Κεφάλαιο καταβλήθηκε στις 16/1/2006.

Δεύτερο

Ο Όμιλος **ΑΤΤΙCΑ**, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10, μετέθεσε τα πληρωτέα μερίσματα και τις αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου στον χρόνο έγκρισής τους από την Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα η ανακατάταξη αυτή των μερισμάτων και των αμοιβών στην Καθαρή Θέση οδήγησε στην αύξηση αυτής κατά € 11.614.000, σε σχέση με το ποσό της Καθαρής Θέσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

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

	ΟΜΙΛΟΣ	
	01/01/2005	01/01/2004
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	362.635	337.161
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	(107)	(3)
Προσαρμογή αποσβέσεων παγίων στοιχείων με βάση την ωφέλιμη ζωή	1.433	1.247
Διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης	(1.639)	(3.366)
Απείκονση ομολογιακού δανείου σύμφωνα με τα ΔΛΠ	(912)	(1.325)
Αποτίμηση συμμετοχών	287	(287)
Απείκονση πωλήσεων παγίων επί πιστώσει σύμφωνα με τα ΔΛΠ	170	136
Προσαρμογή συμβάσεων Leasing κατά τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ	397	67
Μετάθεση πληρωτέων μερισμάτων στον χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	11.559	7.775
Μετάθεση Αμοιβών Δ.Σ. στον χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	55	55
Αναγνώριση των λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	35	(737)
Αναγνώριση δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης	161	149
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης θυγατρικής	774	(134)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ	(2.044)	
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	372.804	340.738

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

2.6 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.6.1 Εισαγωγή

Είναι το πρότυπο που καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων της επιχείρησης που προκύπτουν από τα έσοδα της καθώς και τον απολογισμό των φορολογικών συνεπειών από την εξόφληση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό ή από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που έχουν αναγνωρισθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις οδηγίες του εν λόγω προτύπου, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να χειρίζεται την φορολογική επίδραση των διαφόρων συναλλαγών με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται, αυτές τις συναλλαγές, λογιστικά. Με λίγα λόγια, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Το σκεπτικό του χειρισμού αυτού στηρίζεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν

απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης, αλλά της οικονομικής θέσης κατά συγκεκριμένη ημερομηνία και των αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε κατά την ίδια ημερομηνία.

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

Οι λόγοι που αναφέραμε λίγο πιο πάνω , δημιουργούν διαφορές μεταξύ των **«λογιστικών κερδών»** και των **«φορολογητέων κερδών»** μιας επιχείρησης, με αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από ότι εάν αυτή είχε υπολογιστεί με βάση τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τις «μόνιμες» και τις «προσωρινές». Παράδειγμα «μόνιμης διαφοράς» αποτελούν τα διάφορα πρόστιμα που δεν εκπίπτουν φορολογικά και η διαφορά που δημιουργείται αποτελείται εξ ολοκλήρου από το ποσό που την έχει δημιουργήσει και επηρεάζει μόνο την περίοδο μέσα στην οποία έχει εντοπιστεί. Οι «προσωρινές διαφορές» αποτελούν τη διαφορά μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης .

Οι «προσωρινές διαφορές» διαχωρίζονται σε «φορολογητέες» και «εκπεστέες», ανάλογα με την επίδραση που μπορεί να έχουν στον προσδιορισμό μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων. Λαμβάνοντας υπόψη τον γενικό κανόνα, ότι όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» αποτελούν και «προσωρινές διαφορές», ενώ όλες οι «προσωρινές διαφορές» δεν προέρχονται πάντοτε από «διαφορές λόγω χρόνου», μπορούμε να συμπεράνουμε ότι όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» και οι «προσωρινές διαφορές» δημιουργούν αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και

παθητικού. Η φορολογία εισοδήματος και γενικά οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μέσα από τις λειτουργίες μιας επιχείρησης, αποτελούν έξοδο της επιχείρησης για την απόκτηση των αντίστοιχων εσόδων. Έτσι, το συνολικό ποσό του εξόδου του φόρου αποτελείται από το τρέχον έξοδο του φόρου πλέον οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έξοδο φόρου («επιπλέον φορολογική υποχρέωση»), μειωμένο με οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έσοδο φόρου («φορολογική ελάφρυνση»).

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

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε **τρέχοντα** και **αναβαλλόμενο** φόρο.

Τρέχον φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που αφορά το φορολογούμενο κέρδος της χρήσης.

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχτεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές. υπολογίζεται με βάση τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν στην χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονιστεί η υποχρέωση.

Ο αναβαλλόμενος φόρος βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης στην περίπτωση όμως που οι προσωρινές διαφορές έχουν καταχωρηθεί στην καθαρή θέση τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται απευθείας στην καθαρή θέση.

Απαγορεύεται η προεξόφληση χρεωστικών – πιστωτικών πόσων αναβαλλόμενων φόρων.

Αναβαλλόμενος φόρος δεν λογίζεται για μια φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται να γεννηθεί μονό από απόφαση της διοίκησης της εταιρείας. Ο αναβαλλόμενος φόρος γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις στην περίπτωση που θα ληφθεί απόφαση για διανομή του αποθεματικού .

Οι αναβαλλόμενοι καθώς και οι τρέχοντες φόροι θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο ή έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης, εκτός κι αν προέρχονται από συναλλαγές που έχουν αναγνωριστεί άμεσα στην καθαρή θέση της επιχείρησης ή από ενοποίηση από εξαγορά μιας επιχείρησης.

Για να βγάλουμε ένα σωστό συμπέρασμα, στον ισολογισμό της επιχείρησης, οι τρέχοντες φόροι, απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις τρέχουσες υποχρεώσεις ή στο κυκλοφορούν ενεργητικό αντιστοίχως.

Εφαρμόζοντας αυτό το πρότυπο επιδιώκεται η ισομερής κατανομή του απολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, έτσι ώστε οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά προκύψει, είτε όταν ένα έξοδο εκπίπτει για λογιστικούς και φορολογικούς λόγους αλλά το ποσοστό κατά το οποίο εκπίπτει για την κάθε περίπτωση διαφέρει και τότε δημιουργείται θέμα διαφοράς χρόνου ολικής διαγραφής, είτε όταν ένα συγκεκριμένο έξοδο εκπίπτει τόσο για λογιστικούς όσο και

για φορολογικούς λόγους αλλά εντός διαφορετικών οικονομικών χρήσεων για την κάθε περίπτωση, να κατανεμηθεί με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων που επηρεάζονται.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν ανάλυση των σημαντικότερων ποσών βάσει των οποίων έχει προσδιοριστεί το έξοδο της φορολογίας, μερικά εκ των οποίων είναι:

- ü Οποιοιδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις
- ü Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή του φορολογικού συντελεστή
- ü Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που δημιουργήθηκε στην τρέχουσα χρήση ή αφορούσε διαγραφή εξόδου, που δημιουργήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις
- ü Το τρέχον έξοδο της φορολογίας
- ü Πληροφορίες σχετικά με την επίδραση τυχόν αλλαγής του φορολογικού συντελεστή
- ü Το ύψος του οφέλους που προέκυψε από φορολογικές ζημιές ή ελαφρύνσεις προηγούμενων ετών και δεν είχε αναγνωρισθεί παρά μόνο στο τρέχον έτος
- ü Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε εξαρτημένες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχει δημιουργηθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
- ü Το ύψος των φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων προηγούμενων ετών που έχει αναγνωρισθεί στο τρέχον έτος για τη μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου
- ü Το ύψος του φορολογικού εξόδου που αναλογεί στην επίδραση επί των λογιστικών αποτελεσμάτων από αλλαγές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές ή θεμελιώδη λάθη
- ü Το συνολικό ποσό της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που επηρεάζει την καθαρή θέση της επιχείρησης
- ü Το ύψος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων, που δεν έχουν αξιοποιηθεί και για τις οποίες δεν δημιουργήθηκε «αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση»
- ü Έκτακτα έσοδα και έξοδα

2.6.2 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.

2.6.3 Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Συμφώνα με τα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος είναι το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως και καταχωρείται ως δαπάνη στον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης. Για παράδειγμα όταν μια εταιρεία σε μια χρήση πραγματοποιήσει ζημιά θα μεταφερθεί σε επόμενη χρήση για

συμψηφισμό με τα κέρδη της επομένης χρήσης. Αυτή η ζημιά εμπεριέχει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος και καταχωρείται όταν η εταιρεία πραγματοποιήσει κέρδη .

Με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδα και συνεπώς δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσης. Το ποσό του φόρου εισοδήματος υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν ως εξής :

Λογιστικά κέρδη

+ η –

Λογιστικές διαφορές

Φορολογητέο εισόδημα

Στις βασικές λογιστικές αρχές ο φόρος εισοδήματος λογίζεται μέσω του πίνακα διανομής κερδών, ενώ υπολογίζεται σύμφωνα με τις κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων-εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Επίσης, σημαντική διαφορά είναι ότι στα ήδη ισχύοντα, δεν υπάρχει διάταξη που να μιλάει περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου κι έτσι δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη.

Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να οριστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από :

α) την μελλοντική ανάκτηση τακτοποίηση της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και

β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Με βάση τα άρθρα του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές.

Με βάση τα ΔΛΠ, τίθενται θέματα αναθεώρησης του τρόπου υπολογισμού, δήλωσης και απόδοσης του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή, προκύπτει ζήτημα οριοθέτησης της βάσης υπολογισμού του φόρου.

Επιπλέον, το θέμα διάκρισης των λογιστικών διαφορών σε προσωρινές και μόνιμες συνεπάγεται ενδεχομένως από πρακτικής πλευράς:

- ü Διαφορετική διαδικασία ελέγχου στοιχείων από τις φορολογικές αρχές.
- ü Διαμόρφωση κατάλληλων , επεξηγηματικών και πληροφοριακών συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων.
- ü Διαφορετικό χρόνο και διαδικασία υποβολής στοιχείων προς τις φορολογικές αρχές.
- ü Διαφορετική επεξεργασία των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να παρέχεται τελικά, λεπτομερής και διακριτή απεικόνιση των λογιστικών διαφορών και της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης-απαιτήσης.

2.6.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

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

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ**

ΟΜΙΛΟΣ

31/12/2004 1/1/2004

Σύνολο καθαρής θέσης όπως είχε απεικονισθεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	219.106.114	201.458.291
Ολοσχερής απόσβεση των ασώματων ακινητοποιήσεων βάσει ΔΛΠ.	(4.977.880)	(7.466.957)
Διαγραφή χρεωστικών διαφορών ενοποίησης μέσω των Ιδίων Κεφαλαίων.	(28.502.699)	(11.197.478)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων βάσει ΔΛΠ.	(11.236.619)	(11.197.478)
Προσαρμογή λογαριασμού πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης.	(38.160)	(38.160)
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης για τις συνδεδεμένες βάσει ΔΛΠ.(μέθοδος καθαρής θέσης αντί του ιστορικού κόστους).	(10.903.016)	(4.897.836)
Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 (για τις θυγατρικές που δεν συμμετείχαν στην ενοποίηση).	(610.624)	(253.487)
Εφαρμογή του ΔΛΠ31 (για την ενοποίηση των κοινοπραξιών).	-	-
Προσαρμογή του λογαριασμού συσσωρευμένων αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής.	(721.228)	-
Αντιλογισμός αναπροσαρμογών υπεραξίας παγίων στοιχείων βασισμένων στο φορολογικό νόμο.	(440.434)	-
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων βάσει ΔΛΠ.	4.605.740	4.629.766
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων βάσει ΔΛΠ.	(1.675.042)	(1.832.077)
Μεταβολή στην πολιτική αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων(μεταφορά από την καθαρή θέση στα έσοδα επομένων χρήσεων).	(339.378)	(444.607)
Μεταφορά στην πολιτική αναγνώρισης διανομής μερισμάτων, αμοιβών ΔΣ και διανομής κερδών στο προσωπικό, στον χρόνο έγκρισής τους.	<u>16.640.000</u>	<u>26.124.000</u>
Σύνολο καθαρής θέσης κατά τα ΔΛΠ.	<u>180.906.773</u>	<u>183.578.756</u>

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

2.7 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

2.7.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται από την οικονομική μονάδα για να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για ενοικίαση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας λογιστικής/διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς, το ΔΛΠ 16 ασχολείται μόνο με τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια και όχι με τα ενσώματα πάγια που κατέχονται από την οικονομική μονάδα για επενδυτικούς σκοπούς (εκμίσθωση, ενίσχυση κεφαλαιακής επάρκειας, κ.λπ.) με τα οποία ασχολείται το ΔΛΠ 40.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ένα ενσώματο πάγιο καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν:

- ü πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα
- ü το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

2.7.2 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 ορίζει το αρμόδιο υπουργείο.

2.7.3 Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η βασική διαφορά τους είναι ότι τα έξοδα που σχετίζονται με την απόκτηση των ενσώματων παγίων ("Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων" π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, κ.λπ.), καθώς και οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των ενσώματων

παγίων στοιχείων εν αντιθέσει με το ΕΓΛΣ όπου τα έξοδα αυτά αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και καταχωρούνται στους λογαριασμούς 16.14 και 16.18 αντίστοιχα.

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98, που ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάση νόμου. Με βάση τα ΔΛΠ τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στην τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα περιλαμβάνει και τα διάφορα έξοδα απόκτησης τους, ενώ υπάρχει και η δυνατότητα αποτίμησης των παγίων στην τρέχουσα αξία τους. Ακόμη, βάση των προτύπων, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από τη προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία. Βάση όμως, των εσωτερικών διατάξεων του ΚΒΣ, τα πάγια αποτιμώνται στην αξία κτήσης, η οποία για τα ακίνητα δεν περιλαμβάνει τα έξοδα απόκτησης τους, αλλά ρητά αποβλέπει, ότι τα σχετικά έξοδα καταχωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή γίνονται έξοδα στη χρήση. Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στα ακίνητα ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 έτη, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις. Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το ΠΔ 100/1998.

2.7.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η εταιρεία **AS COMPANY A.E.** κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ και κατ' επέκταση του ΔΛΠ 16, αποτίμησε τις ενσώματες ακινητοποιήσεις της στην εύλογη αξία τους. Η επίδραση αυτής της αποτίμησης την 1/1/2004 και την 1/1/2005 ήταν η αύξηση της Καθαρής Θέσης της εταιρίας κατά €1.927.587,18 και €1.927.733,63 αντίστοιχα, σε σχέση με τα πόσα της Καθαρής Θέσης που είχαν απεικονιστεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

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

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1.1.2005 ΚΑΙ 1.1.2004 ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ, ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.

	<u>1.1.2005</u>	<u>1.1.2004</u>
Ίδια κεφάλαια όπως είχαν προγενέστερα απεικονισθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ (1.1.2005 και 1.1.2004)	11.622.286,52	11.058.725,38
Επίδραση από την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων	1.927.733,63	1.927.587,18
Επίδραση από την μη αναγνώριση των εξόδων εγκατάστασης ως ασώματων ακινητοποιήσεων.	-85.042,95	-245.257,62
Μετάθεση αναγνώρισης πληρωτέων μερισμάτων τον χρόνο έγκρισής τους	656.301,00	656.301,00
Μεταφορά των κρατικών επιχορηγήσεων για επενδύσεις δαπανών, στα κέρδη εις νέο	0,00	42.771,06
Πρόβλεψη υποτίμησης των αποθεμάτων	-207.269,56	-232.269,56
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	-80.000,00	-80.000,00
Επίδραση από αποτίμηση χρεογράφων ΔΛΠ	10.953,19	-10.193,00
Επίδραση από τη διαγραφή επιχορηγήσεων	0,00	23.785,90
Επίδραση από τη διαγραφή πώλησης χρεογράφων	0,00	-18.985,16
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	-422.072,56	-378.189,27
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου (1.1.2005 και 1.1.2004)	13.422.889,27	12.696.758,11

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

2.8 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

2.8.1 Εισαγωγή

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.

2.8.2 Βασικές Έννοιες

Μίσθωση: Είναι μία συμφωνία όπου ο εκμισθωτής ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζει στο μισθωτή με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά μελλοντικών πληρωμών, το δικαίωμα χρήσεως του στοιχείου αυτού για μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Χρηματοδοτική Μίσθωση: Είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την μεταβίβαση ή μη της κυριότητας.

Λειτουργική Μίσθωση: Είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική. Η διαφοροποίηση που επιφέρει το συγκεκριμένο πρότυπο σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ., έγκειται στα εξής:

1) Αν μία μίσθωση χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική τότε:
A) Ο Μισθωτής οφείλει να καταχωρίσει την μίσθωση αυτή στο πάγιο ενεργητικό, εμφανίζοντας και την αντίστοιχη υποχρέωση. Το ποσό το οποίο θα καταχωρίσει στα βιβλία του είναι το μικρότερο μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων. Κατά τον υπολογισμό της παρούσας αξίας το επιτόκιο προεξόφλησης είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, διαφορετικά θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί το οριακό επιτόκιο δανεισμού. Τυχόν αρχικές δαπάνες που γίνονται για να επιτευχθεί η μίσθωση επιβαρύνουν το περιουσιακό στοιχείο της μίσθωσης αυξάνοντας το κόστος του.

Με την καταβολή των μισθωμάτων το μέρος που αφορά το χρεολύσιο μειώνει την υποχρέωση προς την εταιρεία Leasing και το εναπομένον που αφορά τον τόκο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τις αποσβέσεις οφείλει να τις διενεργεί ο μισθωτής και όχι ο εκμισθωτής. Η ωφέλιμη ζωή, βάσει της οποίας θα υπολογιστεί ο συντελεστής απόσβεσης εξαρτάται από το αν το πάγιο περιέλθει στην κυριότητα του μισθωτή μετά το

πέρας της μίσθωσης ή όχι. Αν περιέλθει, τότε διενεργεί αποσβέσεις με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου, σε αντίθετη περίπτωση διενεργεί αποσβέσεις βάσει της συμβατικής περιόδου μίσθωσης.

B) Ο Εκμισθωτής θα εμφανίσει την χρηματοδοτική μίσθωση ως απαίτηση με ποσό ίσο με την αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου. Τα μισθώματα που εισπράττει θα τα διαχωρίζει σε Κεφάλαιο το οποίο μειώνει την απαίτηση και σε τόκους - έσοδα, τυχόν αρχικά άμεσα κόστη (π.χ. οι αμοιβές δικηγόρων καταχωρούνται σε αύξηση της απαίτησης).

2.8.3 Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Με βάση τις βασικές λογιστικές αρχές οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται ως λειτουργικές. Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική αξία. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβεσμένα πάγια και αποσβενονται κατά τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Με βάση τα ΔΛΠ ως έσοδο του εκμισθωτή και έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές δαπάνες (και έσοδο για τον εκμισθωτή) που αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.

2.8.4 Παράδειγμα

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

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ 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
Αποτελέσματα περιόδου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	<u>56.345</u>
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	<u>(756)</u>
Αποτελέσματα περιόδου σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<u>64.091</u>

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

2.9 ΕΣΟΔΑ

2.9.1 Εισαγωγή

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

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

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

Η αναγνώριση εισοδήματος από μια συναλλαγή δεν επηρεάζεται ή δεν συμπίπτει πάντοτε με την μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων ή αγαθών.

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

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

Όσον αφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, οι ακριβείς υπολογισμοί ως προς το ύψος της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι δυνατό να γίνουν κάτω από τις προϋποθέσεις, που ορίζει το πρότυπο αυτό, σύμφωνα με τις οποίες, οι συμβατικές υποχρεώσεις όλων των μερών του έργου πρέπει να έχουν εκτελεστεί πλήρως, το τελικό τίμημα να έχει συμφωνηθεί εκ των προτέρων και ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης να έχουν επίσης συμφωνηθεί.

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

Δικαιώματα : υπολογίζονται βάσει της συμφωνίας που έχει συναφθεί για την χρήση τους από τρίτους.

Τόκοι : υπολογίζονται με βάση τη διάρκεια της χρονικής περιόδου καθώς και με το ύψος του επιτοκίου.

Μερίσματα : υπολογίζονται βάσει του ποσοστού που προτείνεται, του αριθμού των μετοχών που κατέχει η επιχείρηση καθώς επίσης και της καθορισμένης ημερομηνίας πληρωμής.

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

2.9.2 Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία έσοδα προέρχονται και από τις επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για την απόκτηση παγίων, αλλά και από επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης. Ως έσοδο θεωρείται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, ενώ τα ΔΛΠ αποδέχονται ως έσοδο και μια πράξη ανταλλαγής προϊόντων ή υπηρεσιών. Ακόμη μια σημαντική διαφορά έγκειται στο ότι τα ΔΛΠ στηρίζονται στην αρχή του δεδουλευμένου και στην αρχή της αντιστοίχισης εσόδων - εξόδων, ενώ ο ΚΦΕ στηρίζεται στην αρχή του ληξιπρόθεσμου και απαιτητού.

2.9.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο Όμιλος της εταιρείας **FORTHNET A.E.** κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 18 εφάρμοσε τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, όπως ορίζεται από το πρότυπο κατά την αναγνώριση των εσόδων από τόκους. Η εφαρμογή αυτή είχε ως επακόλουθο τα Αποτελέσματα της Χρήσης 2004 του Ομίλου σύμφωνα με τα ΔΛΠ να παρουσιάζονται μειωμένα κατά €38.865, σε σχέση με τα Αποτελέσματα Χρήσης όπως δημοσιεύθηκαν με τα ΕΛΠ.

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται ο Πίνακας προσαρμογών των αποτελεσμάτων του Ομίλου της εταιρείας FORTHNET A.E. για την περίοδο 2004 μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπου υπογραμμίζεται η προαναφερόμενη προσαρμογή.

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

	<u>Ο Όμιλος</u>
Καθαρά αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	<u>1.192.423</u>
Προσαρμογές για:	
Διαφορές κυρίως αποσβέσεων ενσωμάτων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	(960.914)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης	(617.703)
Προσαρμογή εσόδων επόμενων χρήσεων	(315.646)
Αναγνώριση υποχρεώσεων (προμηθευτές συμβάσεων leasing)	525.078
Αντιλογισμός διαγραφής αξίας εμπορευμάτων	449.818
Προεξόφληση υποχρεώσεων	(130.092)
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού (βάσει αναλογιστικής μελέτης)	50.922
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις	120.000
Αντιλογισμός πρόσθετου φόρου φορολογικού ελέγχου	253.988
Διαφορά τόκων από χρήση αποτελεσματικού/πραγματικού επιτοκίου	(38.865)
Αντιλογισμός αποτελέσματος από πώληση ιδίων μετοχών	22.506
Απομειώσεις συμμετοχών	-
Λοιπά	(101.028)
Σύνολο προσαρμογών	<u>(741.936)</u>
Καθαρά αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<u><u>450.487</u></u>

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

2.10 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

2.10.1 Εισαγωγή

Όταν αναφερόμαστε στις παροχές σε εργαζομένους εννοούμε όλες τις μορφές της αντιπαροχής οι οποίες δίνονται σαν αντάλλαγμα από μια οικονομική οντότητα για τις υπηρεσίες που παρείχαν οι εργαζόμενοι.

Οι παροχές αυτές χωρίζονται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες:

1) βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους, όπως για παράδειγμα μισθοί, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, συμμετοχή στα κέρδη, ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παροχή στέγης κ.α.

2) μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους, όπως για παράδειγμα παροχές μακρόχρονης ανικανότητας, άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας, μεταφερόμενη αποζημίωση κ.α.

3) άλλου είδους παροχές λόγω λήξης μιας εργασιακής σχέσης, οι παροχές σε εργαζομένους γίνεται είτε με την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, είτε μπορεί να

τακτοποιηθεί και με χρηματική πληρωμή. Αυτές οι παροχές χορηγούνται είτε στους ίδιους, είτε στα προστατευόμενα μέλη της οικογένειάς τους.

4) άλλες παροχές εφόσον έχει λήξει η απασχόληση, όπως για παράδειγμα συντάξεις, ασφάλεια ζωής, ιατρική περίθαλψη κ.α.

2.10.2 Βασικές Έννοιες

Παροχές σε εργαζομένους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίνονται από μια οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους που λήγουν στο σύνολο τους εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια οικονομική οντότητα χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία κατά τα οποία μια οικονομική οντότητα καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή επιχειρηματική οικονομική οντότητα (φορέα) και δεν θα έχει καμιά νομική δέσμευση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν ο φορέας δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά

στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν την υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, εκτός όμως από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

2.10.3 Σκοπός

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει ο διαχωρισμός στα συστήματα παροχών προς τους εργαζόμενους οποιασδήποτε επιχείρησης σε:

- 1) υπεσχημένες υπηρεσίες, όπου σε μια τέτοια περίπτωση ο εργαζόμενος θα πρέπει σαν αντάλλαγμα να καταβάλει μελλοντικά κάποιες παροχές
- 2) καθορισμένες καταβολές, οι οποίες καταβάλλονται όταν έχουν αναλωθεί όλα τα οικονομικά οφέλη από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από τον εργαζόμενο.

2.10.4 Ελληνική Νομοθεσία

Με βάση τους πίνακες του Ν. 2112/1920 και σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία υπάρχει διάταξη με την οποία υπολογίζεται η διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις απόλυσης του προσωπικού αλλά και συνταξιοδότησης των πρώην εργαζομένων. Το νομικό συμβούλιο του

κράτους γνωστοποίησε μια ειδική γνωμάτευση η οποία αναφέρει ότι το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Υπάρχει κ ο Ν.2190/1920, όπου περιλαμβάνει τη διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως αυτό δεν γίνεται στην πράξη γιατί δε μπορεί να διενεργηθεί εγγραφή για υπεσχημένες παροχές.

2.10.5 Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην ελληνική νομοθεσία υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20. Ακόμη με βάση μια ειδική γνωμάτευση του νομικού συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Ο ν. 2190 αναφέρει για τη διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στην πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών. Στην Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση αναγνωρίζεται ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη, αλλά μόνο του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος. Από την άλλη μεριά τα ΔΛΠ αναγνωρίζουν το προβλεπόμενο κόστος το οποίο προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών και προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί στην κάθε χρήση.

2.10.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι εταιρείες θα πρέπει να σχηματίζουν σχετική πρόβλεψη ποσοστού τουλάχιστον 40% της σωρευμένης υποχρέωσης που θα καταβαλλόταν αν το σύνολο του προσωπικού απολυόταν στις 31 Δεκεμβρίου έκαστου έτους, ενώ με βάση τα ΔΛΠ τέτοιες προβλέψεις θα πρέπει να σχηματίζονται στη βάση σχετικών αναλογιστικών μελετών που διενεργούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 19.

Στους παρακάτω πίνακες παρουσιάζονται οι επιδράσεις στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως του Ομίλου **TEPNA** κατά την πρώτη υιοθέτηση του ΔΛΠ 19. Συγκεκριμένα, η Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 εμφανίζεται αυξημένη κατά €201.000 και τα Αποτελέσματα της ίδιας Χρήσης αυξημένα κατά €1.491.000, σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης όπως απεικονίζονται 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)
Πρόβλεψης 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
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	64.091

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

2.11 ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

2.11.1 Εισαγωγή

Αρχικά, με βάση το ΔΛΠ 21 ορίζεται το νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα με το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται αυτή. Ωστόσο, όμως μπορεί να πραγματοποιεί δραστηριότητες στο εξωτερικό για δική της εκμετάλλευση ή ακόμα και να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα, όπου μπορεί κάλλιστα και να παρουσιάσει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε ξένο νόμισμα. Επίσης, σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο ορίζεται ότι όλα τα νομισματικά στοιχεία τα οποία έγιναν με ξένο νόμισμα, στην ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού θα πρέπει να μετατραπούν στο

κύριο νόμισμα της οικονομικής οντότητας με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Αυτό βέβαια θα έχει σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση κάποιων συναλλαγματικών διαφορών, τα οποία όμως λογίζονται στα αποτελέσματα χρήσης και κάποιες επιδράσεις λόγω μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος όπου και αυτές καταχωρούνται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.11.2 Βασικές Έννοιες

Το νόμισμα λειτουργίας καθορίζεται από την οικονομική οντότητα εξετάζοντας τους εξής παράγοντες:

A) ποιο είναι το νόμισμα σύμφωνα με το οποίο επηρεάζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών και

B) το νόμισμα της χώρας με την οποία υπάρχει ανταγωνισμός των προϊόντων και των υπηρεσιών που προσφέρει.

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται για να παρουσιαστούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Η εκμετάλλευση στο εξωτερικό αφορά μια κοινοπραξία, μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, ίσως και κάποιο υποκατάστημα της κύριας επιχείρησης,

η οποία δραστηριοποιείται σε κάποια διαφορετική χώρα, με διαφορετικό νόμισμα από το δικό της.

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή ενός δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε κάποιο άλλο νόμισμα.

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο διαφορετικών νομισμάτων.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο μια υποχρέωση θα μπορούσε να διακανονισθεί ή ένα περιουσιακό στοιχείο να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που έχουν πλήρη γνώση για τις συνθήκες εργασίας και ενεργούν με τη θέλησή τους, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε εμπορική βάση.

Συναλλαγματικές διαφορές από τη συμμετοχή σε θυγατρική εταιρεία σε ξένο νόμισμα. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την αποτίμηση τέλους χρήσης λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού και κατά την πώληση της συμμετοχής αυτής μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Επίσης, σε περίπτωση που υπάρξει κάποια υποχρέωση σε ξένο νόμισμα με σκοπό να αντισταθμιστεί ο κίνδυνος συμμετοχής στο ξένο νόμισμα, τότε οι διαφορές από την αποτίμηση λογίζονται και αυτές σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, μέχρις ότου πωληθεί η συμμετοχή που κατά συνέπεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Το ΔΛΠ 21 για την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος με ξένο νόμισμα στις οικονομικές καταστάσεις της κύριας εταιρείας που ανήκει καθορίζει την εξής διαδικασία:

- è Τα έσοδα και τα έξοδα μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με βάση τις ισχύουσες ισοτιμίες.
- è Όλες οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν λογίζονται στον ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση.
- è Όλο το ενεργητικό αλλά και όλο το παθητικό μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος.

2.11.3 Σκοπός

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των επιδράσεων των μεταβολών των τιμών συναλλάγματος.

Πεδία εφαρμογής του Παρόντος Προτύπου

Το ΔΛΠ 21 πρέπει να εφαρμόζεται:

- è Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, όπως επίσης και στη μετατροπή της οικονομικής της θέσης όσον αφορά τις εκμεταλλεύσεις

της στο εξωτερικό. Αυτό θα πραγματοποιηθεί είτε μέσω μιας αναλογικής ή ολικής ενοποίησης, είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

- è Στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.
- è Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

2.11.4 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία όσον αφορά την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ή τις συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες σε ξένο νόμισμα, δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Επιπλέον, όλα τα στοιχεία, δηλαδή και τα νομισματικά και τα μη μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.

2.11.5 Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Από την άλλη, κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και μεταφέρονται σ' αυτά, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες μπορούν 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. Μια ακόμη διαφορά που υπάρχει αφορά τα μη νομισματικά στοιχεία, όπου με βάση το ΔΛΠ 21 όσα εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες, ενώ η Ελληνική Νομοθεσία δεν επιτρέπει την απεικόνιση των μη νομισματικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

2.11.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο Όμιλος **A.E. ΤΣΙΜΕΝΤΩΝ ΤΙΤΑΝ** λόγω της υιοθέτησης του ΔΛΠ 21 κατά τη χρήση 2001 καταλόγισε στην Καθαρή Θέση τις λογιστικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την αποτίμηση ενός δανείου που είχε συναφθεί σε δολάρια Η.Π.Α. και το οποίο χρησιμοποιήθηκε ως εργαλείο αντιστάθμισης για τις επενδύσεις στις Η.Π.Α. Αυτός ο καταλογισμός είχε ως επακόλουθο την αύξηση της Καθαρής Θέσης κατά €33.641.000, σε σχέση με την Καθαρή Θέση που παρουσιαζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Επιπλέον, η μεταφορά των πραγματοποιηθέντων συναλλαγματικών διαφορών του ίδιου δανείου στην Καθαρή Θέση είχε ως αποτέλεσμα την μείωση των Αποτελεσμάτων της Χρήσεως 2004 κατά €13.853.000, σε σχέση με τα Αποτελέσματα Χρήσης που παρουσιαζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Επίσης, οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων εταιρειών του Ομίλου σε ξένο νόμισμα, οδήγησε στη μείωση της Καθαρής Θέσης κατά €6.475.000, σε σχέση με την Καθαρή Θέση που παρουσιαζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Τέλος, ο καταλογισμός των λογιστικών κερδών από συναλλαγματικές διαφορές αύξησε τα Αποτελέσματα της Χρήσεως 2004 κατά €4.721.000, σε σχέση με τα Αποτελέσματα Χρήσεως που παρουσιαζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Συμφωνία των Ιδίων Κεφαλαίων μεταξύ ΕΛΠ και Δ.Π.Χ.Π.

	Όμιλος
Καθαρή Θέση, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις 31 Δεκεμβρίου 2004	510.589
Προσαρμογές των Ιδίων Κεφαλαίων σε σχέση με τις εξής Συναλλαγές:	
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.	-29.124
Μεταβολή λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής για την απόσβεση των παγίων καθώς και επαναφορά της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσης στο ιστορικό κόστος.	87.894
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ.	-25.320
Μεταφορά των κρατικών επιχορηγήσεων από τα Ίδια Κεφάλαια στα έσοδα επομένων χρήσεων καθώς και προσαρμογή των αποσβέσεων τους σύμφωνα με τις ωφέλιμες οικονομικές ζωές των παγίων.	-4.211
Καταλογισμός στα Ίδια Κεφάλαια των λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια Η.Π.Α. και χρησιμοποιήθηκε ως εργαλείο αντιστάθμισης για τις επενδύσεις στις Η.Π.Α.	33.641
Αντιλογισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων που είχαν καταλογισθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ.	-2.574
Διαφορές που προέκυψαν από την αλλαγή της μεθόδου ενοποίησης των θυγατρικών Εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην Αίγυπτο.	1.226
Μεταφορά της Υπεραξίας από τα αποθεματικά στα ασώματα πάγια και διαφορά που προέκυψε από μετατροπή σε ευρώ της υπεραξίας που είναι σε ξένο νόμισμα.	85.372
Συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών του Ομίλου σε ξένο νόμισμα.	-6.475
Αναγνώριση των παραγώγων χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους.	-483
Λοιπά	<u>-16</u>
Καθαρή Θέση, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις 31 Δεκεμβρίου 2004	<u>650.519</u>

Συμφωνία των Κερδών μετά από Φόρους μεταξύ ΕΛΠ

(ποσά σε χιλιάδες €)

Όμιλος

Κέρδη μετά από Φόρους σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις 31 Δεκεμβρίου 2004 **168.923**

Προσαρμογές των Κερδών μετά από Φόρους σε σχέση με τις εξής συναλλαγές:

Μεταβολή λόγω αλλαγής τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων, με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή των παγίων. 30.089

Καταλογισμός αναβαλλόμενου φόρου. -3.931

Αντιλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. 2.412

Αντιλογισμός πρόβλεψης για απαξίωση συμμετοχών. 5.000

Αντιλογισμός των αποσβέσεων της υπεραξίας των εταιρειών στις Η.Π.Α. 2.097

Καταλογισμός των λογιστικών κερδών από συναλλαγματικές διαφορές. 4.721

Διαφορά στον υπολογισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας σύμφωνα με τα ΔΛΠ. 143

Αναγνώριση των παραγώγων χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους. -172

Μεταφορά στα Ίδια Κεφάλαια των πραγματοποιηθέντων λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια Η.Π.Α. και χρησιμοποιήθηκε ως αντιστάθμιση της επένδυσης στις Η.Π.Α. -13.853

Καταλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις. -15.943

Καταλογισμός του ποσού που διανέμεται στα στελέχη από τα κέρδη σύμφωνα με τα ΕΛΠ. -2.650

Διαφορά που προέκυψε μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ, από τον υπολογισμό του κέρδους από την πώληση των εταιρειών Plevcem και Plevenski 596

Λοιπά -481

Κέρδη μετά από Φόρους σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις 31

Δεκεμβρίου 2004

176.951

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

2.12 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

2.12.1 Εισαγωγή

Το ΔΛΠ 23 αντικαταστάθηκε με το Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1260/2008 της Επιτροπής της 10^{ης} Δεκεμβρίου 2008, όπου το αρχικό κείμενο αφορούσε τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού.

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

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

Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου το οποίο πληροί όλες τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. 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. Επιπλέον, καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με το κόστος δανεισμού, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα.

2.12.2 Βασικές Έννοιες

Κόστος Δανεισμού είναι όλες οι δαπάνες και οι τόκοι μιας επιχείρησης σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων.

Περιουσιακό Στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις είναι οποιοδήποτε στοιχείο χρειάζεται ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ώστε να προετοιμαστεί για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- Απόσβεση διαφοράς από τη λήψη ή εξόφληση δανείων.
- Απόσβεση άλλου κόστους που συνδέεται με το διακανονισμό δανείων.
- Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- Χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, στο βαθμό που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

Περιουσιακό στοιχείο με τις κατάλληλες προϋποθέσεις μπορεί να είναι:

- άυλα περιουσιακά στοιχεία
- βιομηχανικές εγκαταστάσεις
- εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας
- αποθέματα
- επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία

2.12.3 Σκοπός

Όπως προαναφέρθηκε, ο σκοπός του Παρόντος Προτύπου είναι η διευκόλυνση των οικονομικών οντοτήτων για τη λογιστική παρακολούθηση του Κόστους Δανεισμού. Σύμφωνα με αυτό, το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται, ενώ όταν σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη 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. Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό αρχίζει όταν διενεργείται η επενδυτική δαπάνη, οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες βρίσκονται σε εξέλιξη και πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού. Στην περίπτωση τμηματικής περάτωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου, δηλαδή όταν το κάθε τμήμα του είναι έτοιμο να χρησιμοποιηθεί, ενώ η κατασκευή των υπολοίπων συνεχίζεται, τότε θα πρέπει η μεταφορά του κόστους δανεισμού να σταματήσει μέχρι να ολοκληρωθούν όλα τα τμήματα. Τέλος, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η οικονομική οντότητα 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.

2.12.4 Ελληνική Νομοθεσία

Υπάρχουν κάποιοι τόκοι που σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς απόσβεσης και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Αυτά τα έξοδα (τόκοι), με βάση την Ελληνική Νομοθεσία πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης της. Εξαιρούνται όμως οι τόκοι που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. 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 δανείων. Σε περίπτωση που υπάρξει πρόωρη εξόφληση των δανείων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την κτήση κάποιου πάγιου περιουσιακού στοιχείου σε ξένο νόμισμα, τότε το υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών που θεωρείται αναπόσβεστο επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση.

2.12.5 Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η διαφορά μεταξύ της Ελληνικής Νομοθεσίας και του συγκεκριμένου προτύπου είναι ότι, κατά το ελληνικό δίκαιο, τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της, εκτός εκείνων που αφορούν τη χρηματοδότηση παγίων που βρίσκονται στην «κατασκευαστική περίοδο». Οι τόκοι αυτοί μπορούν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς απόσβεσης και να αποσβένονται είτε ολικά, είτε τμηματικά και ισόποσα εντός 5 ετών. 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. 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. Ακόμη μια διαφορά είναι ότι με βάση το πρότυπο αυτό κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό, αντιθέτως με βάση 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.

2.12.6 Παράδειγμα

Ο Όμιλος **COSMOTE ΚΙΝΗΤΕΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ Α.Ε.** κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 23 αποφάσισε την κεφαλαιοποίηση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της Καθαρής Θέσης στο τέλος της χρήσης 2004 κατά €8.964.000 και την αύξηση των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά €741.000. Επίσης, αποφασίστηκε η απεικόνιση των εξόδων των δανείων αφαιρετικά από τα δάνεια που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της Καθαρής Θέσης κατά €509.000, ενώ η εξοδοποίηση μέρους των δαπανών των δανείων κατά τη χρήση 2004 είχε ως επακόλουθο την μείωση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης κατά €611.000. Παρακάτω παρατίθενται οι επεξηγηματικοί πίνακες των εγγραφών προσαρμογής της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2004 μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2004 ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ

	<u>Ο ΟΜΙΛΟΣ</u>
	<u>2004</u>
Συμψηφισμός εσόδων με αντίστοιχα έξοδα (12)	(7.509)
Συμψηφισμός εξόδων με αντίστοιχα έσοδα (12)	7.509
Εμφάνιση του φόρου εισοδήματος και του αναβαλλόμενου φόρου στα έξοδα της χρήσης (13)	6.296
Εξοδοποίηση δαπανών δανείων	(611)
Απόσβεση κεφαλαιοποιηθέντων τόκων	(965)
Κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου	741
Προσαρμογή αποσβέσεων (14)	(1.422)
Λοιπές εγγραφές	7.972
	<u><u>12.011</u></u>

**ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ
ΚΑΙ ΔΛΠ**

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	
	2004	2003
Πάγιο Ενεργητικό		
Κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου (1)	8.964	7.510
Μεταφορά των δαπανών για τους Ολυμπιακούς Αγώνες (2)	-	(3.915)
Πρόβλεψη για μελλοντική αποκατάσταση ενοικιαζόμενων χώρων (3)	1.646	2.363
Προσαρμογή συμμετοχών	-	358
Προσαρμογή αποσβέσεων αδειών	1.173	1.247
Αντιλογισμός απόσβεσης υπεραξίας και αποτίμηση υπεραξίας (4)	6.316	(3.007)
Εξοδολογία κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων & λοιπές εγγραφές (5)	(883)	(6.865)
Αναβαλλόμενοι φόροι (6)	2.511	5.191
	19.727	2.882
Κυκλοφορούν Ενεργητικό		
Συμψηφισμός υπολοίπων πελατών με προμηθευτές (7)	(12.933)	(10.077)
Προκαταβολές για Ολυμπιακούς Αγώνες & λοιπά	3.144	3.093
Συμψηφισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος (8)	(83.621)	(71.859)
	(93.410)	(78.843)
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Αναλογιστική μελέτη προσωπικού (9)	(693)	(523)
Απαικόνιση των εξόδων δανείων, αφαιρετικά από τα δάνεια	(509)	(1.120)
Αναβαλλόμενοι φόροι	13.657	17.670
Απαικόνιση μακροπρόθεσμης υποχρέωσης σε παρούσα αξία και λοιπές εγγραφές (10)	(639)	(1.559)
	11.816	14.468
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Συμψηφισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος και λοιπές εγγραφές φόρων	(83.208)	(69.264)
Αντιλογισμός μερίσματος (11)	(488.740)	(165.594)
Συμψηφισμός υπολοίπων πελατών με προμηθευτές	(12.933)	(10.077)
Λοιπές ανακατατάξεις κονδυλίων	4.060	(83)
	(580.821)	(245.018)
Σύνολο εγγραφών προσαρμογής της Καθαρής Θέσης	495.322	154.589

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

2.13 Χρηματοοικονομικά Μέσα : Γνωστοποίηση Και Παρουσίαση

2.13.1 Εισαγωγή

Το πρότυπο αυτό προέκυψε από τη διαρκή αύξηση του αριθμού και του είδους των διαφόρων χρηματοοικονομικών μέσων που βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στις διεθνείς χρηματαγορές και την ανάγκη παροχής ανάλογης πληροφόρησης προς τους διάφορους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν πρότυπο αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις και στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως είναι τα ομόλογα, τα παράγωγα κλπ.

Αυτά τα μέσα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- Σε αυτά που έχουν αναγνωρισθεί και εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης και
- Σε αυτά που δεν έχουν αναγνωρισθεί λογιστικά και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

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

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

Το ΔΛΠ 32 εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων.

2.13.2 Βασικές Έννοιες

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οικονομική οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή έναν συμμετοχικό τίτλο για μια άλλη οικονομική οντότητα.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε **πρωτεύοντα** και **παράγωγα**. Τα πρωτεύοντα περιλαμβάνουν μέσα όπως είναι οι χρεώστες, οι πιστωτές και οι συμμετοχικοί τίτλοι, ενώ τα παράγωγα περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά δικαιώματα, προθεσμιακά συμβόλαια, προαγορές ή προπωλήσεις ή δικαιώματα ανταλλαγής κεφαλαίου σε ξένο νόμισμα.

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

2.13.3 Σκοπός

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται. 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.

2.13.4 Ελληνική Νομοθεσία

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 καταχώρηση, 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 ποιοό 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.

2.13.5 Διαφορές ΔΛΠ 32 Και Ελληνικής Νομοθεσίας

Μία διαφορά τους είναι ότι με βάση το πρότυπο, όσων χρηματοοικονομικών προϊόντων ο τρόπος ρευστοποίησης τους εξαρτάται από την αβέβαιη έκβαση μελλοντικών γεγονότων, ταξινομούνται σαν υποχρέωση προς εξόφληση ανεξάρτητα από τον νομικό τους τύπο, ενώ αν υπάρχει πολύ μακρινή και ελάχιστη πιθανότητα ρευστοποίησης με μετρητά, τότε ταξινομούνται ως υποχρέωση. Αντίθετα με όλα αυτά, στις βασικές λογιστικές αρχές δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη και συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο. Επίσης, μια ακόμη διαφορά που σημειώνεται σε αυτό το πρότυπο με βάση αυτά που ισχύουν μέχρι σήμερα, είναι στο θέμα συμψηφισμού των στοιχείων, όπου με βάση το πρότυπο επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού και όταν υπάρχει πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση, ενώ με τα ήδη ισχύοντα δεν επιτρέπεται επίσημα λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων.

2.13.6 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της **ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ** λόγω της υιοθέτησης των ΔΛΠ 32 και 39 προσαρμοσε την Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 και τα Αποτελέσματα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, σε σχέση με εκείνα που παρουσιάστηκαν σύμφωνα με τα ΕΛΠ. 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**

Συμφωνία Ιδίων Κεφαλαίων		
χιλιάδες €	31.12.2004	31.12.2003
Ίδια 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

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

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)
Αναγνώριση εσόδων/εξόδων από χορηγήσεις.....	II (15.665)
Διαγραφές/Αποσβέσεις αύλων.....	III (11.528)
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων.....	III 22.213
Διαγραφή ανατοκισμού και λοιπών προβλέψεων.....	VII (19.903)
Κέρδη από πωλήσεις ιδίων μετοχών.....	XIII (65.040)
Ενοποίηση εταιριών με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.....	XI 3.909
Αναγνώριση μερισμάτων υβριδικών κεφαλαίων στην καθαρή θέση.....	XIII 17.327
Διανομή κερδών.....	XV (17.924)
Λοιπά.....	(13.273)
Σύνολο προσαρμογών.....	(116.851)
Καθαρά Κέρδη περιόδου σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.....	292.348

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

2.14 Κέρδη Ανά Μετοχή

2.14.1 Εισαγωγή

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, από αυτές που εκδίδουν κοινές μετοχές, 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 πρότυπο αυτό περιγράφει τη μέθοδο και τις αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων 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). Επιπλέον, καθορίζει τις πληροφορίες σχετικά με τα Κέρδη ανά Μετοχή μίας επιχείρησης, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

που συνοδεύονται από τις καταστάσεις της ίδιας, τότε οι πληροφορίες αυτές μπορούν να γνωστοποιηθούν μόνο για τις ενοποιημένες καταστάσεις.

2.14.2 Βασικές Έννοιες

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων. Επίσης, περιλαμβάνει και οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα ανταλλαγής του με κοινές μετοχές.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

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

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

είναι η έκδοση δωρεάν μετοχών, η κατάτμηση μετοχών και η ενοποίηση μετοχών.

2. Μέθοδος μειωμένων εσόδων ανά μετοχή. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, θα πρέπει ο υπολογισμός του μέσου σταθμικού αριθμού των μετοχών να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνονται και όλοι οι τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, η μετατροπή των οποίων θα επιφέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Για το λόγο αυτό, τα έσοδα ανά μετοχή ονομάζονται «μειωμένα έσοδα ανά μετοχή». Για τον υπολογισμό των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, τα καθαρά κέρδη μετά φόρων και μερισμάτων προς τους κατόχους προνομιούχων μετοχών θα πρέπει να αυξηθούν με οποιαδήποτε μερίσματα ή τόκους έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως οφειλόμενα προς τους δικαιούχους τίτλων που μπορούν να μετατραπούν σε κοινές μετοχές. Ο μέσος σταθμικός αριθμός των μετοχών θα πρέπει να προσαρμοστεί επίσης έτσι, ώστε να περιλαμβάνει και όλους τους τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, σαν να είχαν όλοι μετατραπεί. Η «μείωση» ισούται με τη δίκαιη αξία των μετοχών μείον την αξία στην οποία θα εκδοθούν οι νέες μετοχές.

Μείωση είναι μια μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μια αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Τα δικαιώματα πώλησης επί των κοινών μετοχών είναι συμβόλαια που δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

2.14.3 Σκοπός

Όπως προαναφέρθηκε, το πρότυπο αυτό περιγράφει τη μέθοδο που πρέπει να εφαρμοστεί για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων ανά μετοχή, δίνοντας έμφαση στον υπολογισμό του αριθμητή του σχετικού κλάσματος. Ο δείκτης αυτός θεωρείται σημαντικός για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, επειδή παρουσιάζει το μέγεθος της αποδοτικότητας της από περίοδο σε περίοδο και δίνει την δυνατότητα σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο εμπορικό ή βιομηχανικό κλάδο. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων.

2.14.4 Ελληνική Νομοθεσία

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του ΔΛΠ 33 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το

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

2.14.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται, ως παράδειγμα, τα Κέρδη ανά Μετοχή του Ομίλου **FOURLIS A.E.**, όπως γνωστοποιούνται για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2004 σύμφωνα με το ΔΛΠ 33. Συγκεκριμένα, τα κέρδη της Χρήσεως 2005 για τον Όμιλο ήταν €18.109.000 και διαιρεμένα με τον Σταθμισμένο Μ.Ο. των μετοχών αποφέρουν €0,36 ανά μετοχή.

	Ο Όμιλος	
	31/12/2005	31/12/2004
Κέρδη της χρήσης μετά από φόρους	18.109	31.405
Σταθμισμένος Μ.Ο. μετοχών	50.952.920	50.952.920
Κέρδη-ζημιές ανά μετοχή (σε Ευρώ)	0,36	0,62

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ 36

2.15 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

2.15.1 Εισαγωγή

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. 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 να γίνει η εκτίμηση αυτή, 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 και να την μεταφέρει στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης. Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε

αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση.

2.15.2 Βασικές Έννοιες

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Η έκφραση «ενός περιουσιακού στοιχείου» αναφέρεται πάντοτε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, είτε αυτή αποτελείται από ένα, είτε από περισσότερα περιουσιακά στοιχεία.

Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές οι οποίες

είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

2.15.3 Σκοπός

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για την περιγραφή:

- Του ποσοτικού προσδιορισμού του μεγέθους της ζημίας λόγω απομείωσης της αξίας.
- Των διαδικασιών που εφαρμόζει μία επιχείρηση, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.
- 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.

Το ΔΛΠ 36 εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

- Θυγατρικές επιχειρήσεις

- Συγγενής επιχειρήσεις
- Κοινοπραξίες.

2.15.4 Ελληνική Νομοθεσία

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 αναγνωρισθεί 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.

2.15.5 Διαφορές ΔΛΠ 36 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα 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.

2.15.6 Παράδειγμα

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

**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 Ακινήτοποιήσεων	(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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ 37

2.16 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού και Παθητικού

2.16.1 Εισαγωγή

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, πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να συμπεριλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των προβλέψεων και των ενδεχόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα, αλλά εμφανίζονται σε δίκαιη αξία, εκείνες που προέρχονται από ασφαλιστήρια συμβόλαια, στην περίπτωση των ασφαλιστικών εταιρειών, εκείνες που καλύπτονται από άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα και εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συμβόλαια, τα διάφορα

συμβαλλόμενα μέρη των οποίων δεν έχουν συμμορφωθεί πλήρως με τις μεταξύ τους συμβατικές υποχρεώσεις.

2.16.2 Βασικές Έννοιες

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

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.

Υποχρέωση είναι παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή πόρων, από την οικονομική οντότητα.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι υποχρέωση που δεν έχει αναγνωρισθεί, είτε γιατί πιθανόν να μην χρειαστεί να γίνει οποιαδήποτε εκροή οικονομικών

ωφελημάτων για την εξόφληση της εν λόγω υποχρέωσης, είτε γιατί το τελικό ποσό της υποχρέωσης δεν μπορεί να υπολογιστεί με επαρκή ακρίβεια.

2.16.3 Σκοπός

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. Το πρότυπο αυτό κάνει διαχωρισμό μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων για διάφορους λόγους, ο βασικότερος εκ των οποίων είναι το γεγονός ότι προβλέψεις μπορούν να γίνουν για την αναγνώριση υφισταμένων υποχρεώσεων, το ύψος των οποίων μπορεί να υπολογιστεί με σχετική ακρίβεια. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις αφορούν περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι βέβαιο εάν θα προκύψει οποιαδήποτε υποχρέωση ή όχι και το τελικό τους ύψος δεν μπορεί να καθοριστεί, οπότε και είναι αδύνατη η αναγνώριση τους. Πρόβλεψη και αναγνώριση υποχρεώσεων μπορεί να γίνει μόνο, αν υπάρχει συγκεκριμένη υποχρέωση, νομική ή συμβατική, που δημιουργήθηκε στο παρελθόν, αν πρόκειται για υποχρεώσεις που θα πρέπει να εξοφληθούν μέσω διάφορων οικονομικών πόρων και εάν το ύψος των υποχρεώσεων αυτών είναι δυνατό να υπολογιστεί με επαρκή ακρίβεια. Ακόμη, το πρότυπο, αναφέρεται σε προβλέψεις για υποχρεώσεις που πιθανόν να δημιουργηθούν στο μέλλον

λόγω ενεργειών του παρελθόντος, ανεξάρτητα από τις μελλοντικές δραστηριότητες ή ενέργειες της επιχείρησης.

2.16.4 Ελληνική Νομοθεσία

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. Επίσης, 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 προσδιορισθεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

2.16.5 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. Στο πρότυπο 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 μια επιχείρηση έχει καταρτίσει μια 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. 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». 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, συγχέεται 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. 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. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων και πιθανά μελλοντικά έξοδα. Ο Ελληνικός φορολογικός νόμος δεν αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των ανωτέρω προβλέψεων, παρά μόνο στο βαθμό που υπάρχει ρητή πρόβλεψη (δηλαδή οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και για συνταξιοδότηση προσωπικού).

2.16.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο Όμιλος J & P ΑΒΑΞ λόγω της υιοθέτησης του ΔΛΠ 37 προσάρμοσε τις προβλέψεις που είχαν γίνει στο τέλος της Χρήσης 2004 σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Οι προσαρμογές αυτές οδήγησαν σε μείωση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης 2004 κατά €39.141 και σε μείωση της Καθαρής Θέσης στο τέλος του 2004 κατά €11.236.619, σε σχέση με τα στοιχεία που είχαν απεικονισθεί με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ

	ΟΜΙΛΟΣ
	<u>1/1-31/12/2004</u>
Αποτελέσματα προ φόρων, όπως είχαν προγενέστερα απεικονισθεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	46.526.586
Έξοδα φόρου χρήσης.	(18.865.804)
Αποτελέσματα μετά φόρων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	27.660.782
Αναστροφή αποσβέσεων των ασώματων ακινητοποιήσεων που είχαν ολοσχερώς αποσβεστεί στις προηγούμενες χρήσεις.	2.489.077
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων βάσει ΔΛΠ.	(39.141)
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης για τις συνδεδεμένες βάσει ΔΛΠ(μέθοδος καθαρής θέσης αντί του ιστορικού κόστους).	(5.804.835)
Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 (για τις θυγατρικές που δεν συμμετείχαν στην ενοποίηση).	(22.682)
Εφαρμογή του ΔΛΠ31 (για την ενοποίηση των κοινοπραξιών).	(352.636)
Προσαρμογή του λογαριασμού αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής.	(721.228)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας.	133.009
Μεταβολή στην πολιτική αναγνώρισης διανομής μερισμάτων, αμοιβών ΔΣ και διανομής κερδών στο προσωπικό, στον χρόνο έγκρισής τους.	<u>(2.700.000)</u>
Αποτελέσματα κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	<u><u>20.642.345</u></u>

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ**

ΟΜΙΛΟΣ

31/12/2004 1/1/2004

Σύνολο καθαρής θέσης όπως είχε απεικονισθεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	219.106.114	201.458.291
Ολοσχερής απόσβεση των ασώματων ακινητοποιήσεων βάσει ΔΛΠ.	(4.977.880)	(7.466.957)
Διαγραφή χρεωστικών διαφορών ενοποίησης μέσω των Ιδίων Κεφαλαίων.	(28.502.699)	(11.197.478)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων βάσει ΔΛΠ.	(11.236.619)	(11.197.478)
Προσαρμογή λογαριασμού πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης.	(38.160)	(38.160)
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης για τις συνδεδεμένες βάσει ΔΛΠ.(μέθοδος καθαρής θέσης αντί του ιστορικού κόστους).	(10.903.016)	(4.897.836)
Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 (για τις θυγατρικές που δεν συμμετείχαν στην ενοποίηση).	(610.624)	(253.487)
Εφαρμογή του ΔΛΠ31 (για την ενοποίηση των κοινοπραξιών).	-	-
Προσαρμογή του λογαριασμού συσσωρευμένων αποσβέσεων μηχανολογικού εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής.	(721.228)	-
Αντιλογισμός αναπροσαρμογών υπεραξίας παγίων στοιχείων βασιζόμενων στο φορολογικό νόμο.	(440.434)	-
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων βάσει ΔΛΠ.	4.605.740	4.629.766
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων βάσει ΔΛΠ.	(1.675.042)	(1.832.077)
Μεταβολή στην πολιτική αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων(μεταφορά από την καθαρή θέση στα έσοδα επομένων χρήσεων).	(339.378)	(444.607)
Μεταφορά στην πολιτική αναγνώρισης διανομής μερισμάτων, αμοιβών ΔΣ και διανομής κερδών στο προσωπικό, στον χρόνο έγκρισής τους.	<u>16.640.000</u>	<u>26.124.000</u>
Σύνολο καθαρής θέσης κατά τα ΔΛΠ.	<u>180.906.773</u>	<u>183.578.756</u>

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ 38

2.17 Άυλα Περιουσιακά

Στοιχεία

2.17.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στην πλειοψηφία τους πρέπει να ομαδοποιούνται 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. Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να περιλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των στοιχείων αυτής της μορφής.

2.17.2 Βασικές Έννοιες

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

- α) Που ελέγχεται από μια οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και
- β) Από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εισπραχθούν σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή
- β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Για να μπορεί ένα περιουσιακό στοιχείο να αναγνωρισθεί ως άυλο, θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

«Δυνατότητα αναγνώρισης». Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι μπορεί να αναγνωρισθεί ως ανεξάρτητο, όταν είναι δυνατό να διαχωριστεί από τη φήμη και την πελατεία. Η ανεξαρτησία αυτή πηγάζει και από το γεγονός ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο μπορεί να πωληθεί ή να μισθωθεί αυτοτελώς, με αντάλλαγμα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, χωρίς να μετεβιβασθεί σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία της επιχείρησης. Ωστόσο, η ανεξαρτησία ενός άυλου στοιχείου δεν αποτελεί πάντοτε την αναγκαία συνθήκη για την ύπαρξη της δυνατότητας αναγνώρισης του στοιχείου αυτού.

«Έλεγχος επί των εξόδων». Μια επιχείρηση εξασκεί έλεγχο πάνω σε συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την δυνατότητα ελέγχου των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει έλεγχο πρόσβασης στο στοιχείο αυτό.

«Ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων». Αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών που θεωρούνται αποτέλεσμα της τεχνογνωσίας για την ανάπτυξη του εν λόγω άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οικονομικά οφέλη που προέρχονται από ειδικά εκπαιδευμένο προσωπικό δεν θεωρούνται άυλα στοιχεία, εκτός και εάν αυτά είναι κατοχυρωμένα με νομικά δικαιώματα.

Εάν ένα άυλο στοιχείο αποκτηθεί κατόπιν ανταλλαγής με ένα άλλο εντελώς διαφορετικό στοιχείο, τότε η αξία του θεωρείται ίση με την δίκαιη αξία του στοιχείου με το οποίο έχει γίνει η ανταλλαγή. Το κάθε άυλο στοιχείο θα πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά την διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η περίοδος αυτή δεν πρέπει να υπερβαίνει συνολικά τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη χρήση ενός άυλου στοιχείου μπορεί

να ξεπεράσει τα 20 έτη είναι πολύ περιορισμένες και σπάνιες και σχετίζονται βασικά με την εξαγορά αποκλειστικών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για χρονική περίοδο πέραν των 20 ετών.

2.17.3 Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης, καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης.

2.17.4 Ελληνική Νομοθεσία

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. 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.

2.17.5 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:

- Αναγνωσιμότητα 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.

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. 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. 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. Στο παρόν πρότυπο 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.

2.17.6 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της εταιρείας **FORTHNET A.E.** κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 38 προσάρμοσε τους λογαριασμούς των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζοντας πλέον στον Ισολογισμό μόνο τα άυλα στοιχεία που πληρούσαν τις προϋποθέσεις που θέτει το ΔΛΠ 38. Επομένως, χρειάστηκε να γίνει διαγραφή των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, καθώς και άλλων ασώματων ακινητοποιήσεων που δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 38. Η κίνηση αυτή είχε ως αποτέλεσμα την εμφάνιση της Καθαρής Θέσης μειωμένης στο τέλος της χρήσης 2004 κατά €7.203.501 και των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά €960.914, σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης που εμφανίζονταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

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

	Ο Όμιλος	
	31.12.2004	01.01.2004
Καθαρή Θέση Έναρξης Περιόδου, εξαιρουμένων των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, (1/1/2004 και 31/12/2004 αντίστοιχα) σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	65.210.501	62.802.983
Διαγραφή εξόδων εγκατάστασης και ασώματων ακινητοποιήσεων	(7.203.501)	(10.167.360)
Επίδραση από τον επανυπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων με βάση την ωφέλιμη ζωή τους	(7.233.897)	(4.300.089)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης	6.805.300	7.423.003
Προσαρμογή εσόδων επόμενων χρήσεων	(4.050.328)	(3.734.682)
Αναγνώριση υποχρεώσεων (προμηθευτές συμβάσεων leasing)	(709.895)	(1.334.336)
Απομείωση αξίας συγγενών επιχειρήσεων	(872.997)	(871.797)
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού (βάσει αναλογιστικής μελέτης)	222.102	171.180
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις	(2.320.000)	(2.440.000)
Αναγνώριση υπεραξίας κατά την εξαγορά ποσοστών θυγατρικών εταιρειών	707.648	776.989
Λοιπά	(439.573)	13.618
Καθαρή Θέση Έναρξης Περιόδου, εξαιρουμένων των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, (1/1/2004 και 31/12/2004 αντίστοιχα) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	50.115.360	48.339.509

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

	<u>Ο Όμιλος</u>
Καθαρά αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	<u>1.192.423</u>
Προσαρμογές για:	
Διαφορές κυρίως αποσβέσεων ενσωμάτων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	(960.914)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης	(617.703)
Προσαρμογή εσόδων επόμενων χρήσεων	(315.646)
Αναγνώριση υποχρεώσεων (προμηθευτές συμβάσεων leasing)	525.078
Αντιλογισμός διαγραφής αξίας εμπορευμάτων	449.818
Προεξόφληση υποχρεώσεων	(130.092)
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού (βάσει αναλογιστικής μελέτης)	50.922
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις	120.000
Αντιλογισμός πρόσθετου φόρου φορολογικού ελέγχου	253.988
Διαφορά τόκων από χρήση αποτελεσματικού/πραγματικού επιτοκίου	(38.865)
Αντιλογισμός αποτελέσματος από πώληση ιδίων μετοχών	22.506
Απομειώσεις συμμετοχών	-
Λοιπά	<u>(101.028)</u>
Σύνολο προσαρμογών	<u>(741.936)</u>
Καθαρά αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<u><u>450.487</u></u>

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

ΠΡΟΤΥΠΟ 39

2.18 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση

2.18.1 Εισαγωγή

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 (καταχώρηση) των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος (με δικαίωμα ή υποχρέωση προς/από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία δεσμεύει τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

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

- Η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε
- Η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης.

2.18.2 Βασικές Έννοιες

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

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 υπέρ(υπό) αξίας στα αποτελέσματα χρήσης.

2) Κρατηθέντα 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 υπέρ (υπό) αξία μπορεί να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, είτε στα αποτελέσματα χρήσης.

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 υπέρ(υπό) αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντिलογίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.

2.18.3 Σκοπός

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Το πρότυπο εφαρμόζεται σε συμβάσεις αγοραπωλησίας «αγαθών» που δεν αποτελούν μέρος των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και η παράδοση / παραλαβή δεν αποτελεί όρο της σύμβασης. Ο γενικός κανόνας του προτύπου καθορίζει ότι όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα πρέπει να αποτιμώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στην τιμή κόστους που θεωρείται ως η δίκαιη αξία του τιμήματος που δόθηκε ή παρελήφθη κατά την συναλλαγή.

2.18.4 Ελληνική Νομοθεσία

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. Δεν υπάρχουν πλέον κίνδυνοι καθώς όλα τα παράγωγα θα πρέπει να καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις στις εύλογες αξίες τους. Επίσης, η επιχείρηση θα πρέπει να αποφασίσει εάν θα 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.

2.18.5 Διαφορές ΔΛΠ 39 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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. Άλλη διαφορά είναι ότι, με το καθεστώς των ΔΛΠ, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται εν πολλής ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση αποτελέσματα ή υπό προϋποθέσεις απευθείας στην καθαρή θέση. Αντίθετα στον Κ.Β.Σ. δεν περιλαμβάνεται διάταξη για αποτίμηση χορηγήσεων. Κανόνες αποτίμησης των χρεογράφων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ, και κατά κανόνα παραπέμπουν στην εύλογη αξία κατά την ημέρα αποτίμησης, μπορούν να δημιουργούν τόσο θετικές (κέρδος), όσο και αρνητικές διαφορές (ζημία) από την αποτίμηση. Ο ΚΒΣ προβλέπει αποτίμηση συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας. Η σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας έγκειται στο ότι, σύμφωνα με τα πρώτα, τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, ενώ η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημίας από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς αντιστάθμισης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στόχος αυτής της μελέτης ήταν η διερεύνηση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα ελληνικών εταιρειών, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Τα Δ.Λ.Π. αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός ενός προτύπου είναι η περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα όχι μόνο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, το πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδοτικά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρείες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συμβάλλει:

- 1)** στην ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως μιας εταιρείας, με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας,
- 2)** στη διεθνή συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.,
- 3)** στην απόκτηση ορισμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση ή και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους.

Σημαντική επίδραση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί και το γεγονός ότι είναι απαλλαγμένα από φορολογικές πρακτικές δίνοντας έμφαση στη πληρέστερη και αξιόπιστη ενημέρωση των χρηστών των

οικονομικών καταστάσεων, ούτως ώστε να λαμβάνουν και πιο έγκυρες και αξιόπιστες αποφάσεις.

Κύριο μέλημα της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί η διασφάλιση του δηλούμενου εισοδήματος να μην είναι μικρότερο από το πραγματικό, ενώ αντίθετα οι επενδυτές πρωτίστως ενδιαφέρονται να διασφαλιστεί η μη απεικόνιση πλασματικών κερδών στις οικονομικές καταστάσεις.

Προκειμένου, όλες οι επιχειρήσεις να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. απαιτούνται τυποποιήσεις και εναρμόνιση του Ε.Γ.Λ.Σ. με βάση το περιεχόμενο των προτύπων, χωρίς αντιφατικούς περιορισμούς υπαγορευόμενους από άλλες διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας. Οτιδήποτε ξένο προς τα Δ.Λ.Π. προστεθεί απλά θα αυξήσει το κόστος λειτουργίας απλά θα αυξήσει το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, επηρεάζοντας αρνητικά το όλο εγχείρημα. Πρακτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. κρίνεται απαραίτητο να μεταβληθεί για όλες τις επιχειρήσεις, προσθέτοντας τους απαραίτητους λογαριασμούς, που αναγκαστικά προκύπτουν. Είναι σαφές πως η εφαρμογή των Δ.Λ.Π μέχρι σήμερα προκαλεί αρκετά προβλήματα. Για τον λόγο αυτό γίνονται συνεχώς προσπάθειες σύγκλισης του Ε.Γ.Λ.Σ προς τα Δ.Λ.Π., με μια χρονική καθυστέρηση, καθώς τα ίδια τα Δ.Λ.Π είναι μια συνεχής προσαρμογή στις ιδιαίτερα μεταβαλλόμενες συνθήκες της παγκόσμιας οικονομίας και των πολιτικών εξελίξεων που αντιμετωπίζει κάθε χώρα.

Τέλος, θα πρέπει να υπογραμμιστούν οι περιορισμοί που μπορεί να έχουν επηρεάσει τα αποτελέσματα της έρευνας. Καταρχήν, η έρευνα διεξήχθη χρησιμοποιώντας αποκλειστικά Ελληνικές εταιρείες και επομένως οι διαφορές μεταξύ των τοπικών προτύπων και των ΔΛΠ καθώς και οι επιπτώσεις που απορρέουν από αυτές, αφορούν κυρίως την Ελλάδα.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τσόλης Κ. & Φίλιος Β. Εκδόσεις Σύγχρονη εκδοτική, Αθήνα 2008
2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά. Ντζανάτος Δ. εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008.
3. Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α
4. Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Β
5. Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Γ

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

www.taxheaven.gr

www.europa.gr

www.e-forologia.gr