

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (ΠΑΤΡΑ)  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ  
ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:  
ΚΟΥΤΙΒΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ  
ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΝΝΑ  
ΤΣΙΚΝΑΚΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ-ΦΡΑΓΚΙΣΚΟΣ**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:  
ΠΑΠΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2014**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

---

Στόχος της εργασίας μας είναι να παρουσιαστούν αναλυτικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι σήμερα σε ισχύ καθώς και οι διαφορές τους με την ελληνική νομοθεσία. Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των διεθνών προτύπων φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος, αλλά άπιαστος στόχος. Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές διαφορετικών χωρών. Η τάση προς την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα πρέπει να συνεχιστεί με την ενίσχυση της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, καθώς υπάρχει η γενική παραδοχή ότι οι παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θέλουν χρηματοοικονομικές εκθέσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”, τα οποία θα εφαρμόζονται με συνέπεια από τις διεθνείς και μεγάλες εθνικές επιχειρήσεις με εισηγμένες μετοχές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - αγγλικά: International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυτηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

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.

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 .

Στόχος της εργασίας μας είναι να παρουσιαστούν αναλυτικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι σήμερα σε ισχύ καθώς και οι διαφορές τους με την ελληνική νομοθεσία. Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των διεθνών προτύπων φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος, αλλά άπιαστος στόχος.

Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές διαφορετικών χωρών.

Η τάση προς την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα πρέπει να συνεχιστεί με την ενίσχυση της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, καθώς υπάρχει η γενική παραδοχή ότι οι παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θέλουν χρηματοοικονομικές εκθέσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”, τα οποία θα εφαρμόζονται με συνέπεια από τις διεθνείς και μεγάλες εθνικές επιχειρήσεις με εισηγμένες μετοχές.

Τα ΔΛΠ δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο που, αν χρησιμοποιηθεί ορθά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές.

Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, οι ορισμοί τους και ο τρόπος χρήσης τους καθώς και οι διαφορές που εντοπίζονται σε κάποια από αυτά συγκριτικά με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Με την παρούσα λοιπόν εργασία θα δοθούν αναλυτικά ο σκοπός και το περιεχόμενο του κάθε διεθνούς λογιστικού προτύπου καθώς ο τρόπος εφαρμογής του και καθιέρωσης τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

---

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να εκφράσουμε την εκτίμησή μας προς τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσας εργασίας κο Παππά Γεώργιο και να τον ευχαριστήσουμε για την καθοδήγηση και την βοήθεια που μας παρείχε.

Επιπλέον, ευχαριστούμε τις οικογένειές μας για την συμπαράσταση και βοήθεια που μας παρείχαν καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

Στόχος της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να παρουσιαστούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, η καθιερωσή τους στην Ελλάδα και η αντιμετώπιση τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Θεωρήσαμε σκόπιμο για την καλύτερη κατανόησή τους να αναφέρουμε και τις σημαντικότερες διαφορές που έχουν με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται γενικά στοιχεία σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Γίνεται ιστορική ανασκόπηση και κατατίθενται οι λόγοι εφαρμογής τους καθώς και ο σκοπός και η αναγκαιότητα της εφαρμογής τους από τις επιχειρήσεις. Επίσης πολύ περιληπτικά αναφερόμαστε στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο και μέχρι και τρίτο κεφάλαιο κατατίθενται όλα τα λογιστικά πρότυπα, ο τρόπος λειτουργίας τους και οι διαφορές τους με την ελληνική νομοθεσία.

Ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η εφαρμογή των προτύπων στην χώρα μας καθώς και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους.

<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b>	<b>ΣΕΛ</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>1</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</b>	<b>6</b>
2.1 ΔΛΠ 1 :Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	6
2.1.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 1	6
2.1.2 Βασικές διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 1	7
2.2 ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	8
2.2.1 Ανάλυση του ΔΛΠ 2	8
2.2.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 2	11
2.3 ΔΛΠ 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ 2.3.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 7	13
2.3.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 7	15
2.4 ΔΛΠ 8 : ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	15
2.4.1 Η αναλυση του ΔΛΠ 8	15
2.4.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 8	17
2.5 ΔΛΠ 10: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	19
2.5.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 10	19
2.5.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 10	20
2.6 ΔΛΠ 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	21
2.6.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 11	21
2.6.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 11	22
2.7 ΔΛΠ 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	23
2.7.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 12 25	23
2.7.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με ΔΛΠ 12	26
2.8 ΔΛΠ 14: ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ	28
2.8.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 14	28
2.8.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 14	31
2.9 ΔΛΠ 15: ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ	31
2.9.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 15	31
2.9.2 Διαφορές των βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 15	33
2.10 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	33
2.10.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 16	33
2.10.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 16	37
2.11 ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	37
2.11.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 17	37
2.11.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 17	40
2.12.ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ	41
2.12.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 18	41

2.12.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 18	42
2.13.ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	43
2.13.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 19	43
2.13.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 19	46
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</b>	47
<b>20 ΕΩΣ 41</b>	
3.1 ΔΛΠ 20: ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	47
3.1.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 20	48
3.1.2 Διαφορές του ελληνικού δικαίου με το ΔΛΠ 20	48
3.2 ΔΛΠ 21 : ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ	49
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	
3.2.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 21	49
3.2.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 21	51
3.3 ΔΛΠ 22: ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	52
3.3.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 22	52
3.3.2 Διαφορές των ελληνικού λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 22	55
3.4 ΔΛΠ 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	56
3.4.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 23	56
3.4.2 Διαφορές ελληνικού δικαίου με το ΔΛΠ 23	57
3.5 ΔΛΠ 24 : ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	57
3.5.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 24	57
3.5.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 24	59
3.6 ΔΛΠ 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ	59
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ	
3.6.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 27	59
3.6.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 27	61
3.7 ΔΛΠ 28 : ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	61
3.7.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 28	61
3.7.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 28	63
3.8 ΔΛΠ 29: ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ	64
ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ	
3.8.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 29	64
3.9 ΔΛΠ 30 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	65
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ	
3.9.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 30	65
3.9.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 30	68
3.10 ΔΛΠ 31 : ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	69
3.10.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 31	69
3.10.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 31	70
3.11 ΔΛΠ 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ	71
3.11.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 32	71
3.11.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 32	73
3.12 ΔΛΠ 33 : ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	74

3.12.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 33	74
3.13 ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ	76
3.13.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 34	76
3.13.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 34	78
3.14 ΔΛΠ 35: ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ	78
3.14.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 35	78
3.15 ΔΛΠ 36 : ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	80
3.15.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 36	80
3.15.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 36	84
3.16 ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	85
3.16.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 37	85
3.16.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 37	88
3.17 ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	88
3.17.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 38	88
3.17.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 38	93
3.18 ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ - ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	94
3.18.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 39	94
3.18.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 39	100
3.19 ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	101
3.19.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 40	101
3.19.2 Διαφορές βασικών ελληνικών αρχών με το ΔΛΠ 40	104
3.20 ΔΛΠ 41 : ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΑ	105
3.20.1 Η ανάλυση ΔΛΠ 41	105
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.</b>	107
<b>ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ</b>	
4.1 Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	107
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ</b>	115
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	127
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	128

---



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

---

Η πτυχιακή αυτή αναφέρεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που άρχισαν υποχρεωτικά να εφαρμόζονται την 01/01/05 απ' όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σκοπός των προτύπων αυτών είναι η κατάρτιση και παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων των εταιριών που είναι κυρίως εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα (International Financial Reporting Standards IFRS, previously IAS) διαμορφώνονται από το συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board IASB, previously IASB). Η επιτροπή (International Accounting Standards committee IASC) συστήθηκε το 1973 για να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (όπως μετονομάστηκαν τον Απρίλιο του 2001 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) δημιουργήθηκαν για να απεικονίζουν τα οικονομικά στοιχεία κάθε επιχείρησης με επιστημονική ακρίβεια και ορθότητα, για να μπορούν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να καταστούν αξιόπιστες και συγκρίσιμες όχι μόνο στη χώρα μας, αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές, ενώ από την άλλη η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα στηρίζεται με βασική φιλοσοφία την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών της επιχείρησης, ώστε να εκτιμάται η δυνατότητά της να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως ενεργή οικονομική μονάδα (βιωσιμότητα) και να εξυπηρετούνται οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών (επενδυτές και κάθε ενδιαφερόμενος τρίτος). Οι φορολογικές και λοιπές διατάξεις δε συνυπολογίζονται όσον αφορά στην οικονομική αποτύπωση των δεδομένων μιας επιχείρησης όταν αυτή στηρίζεται στα ΔΛΠ. Με την εφαρμογή τους λοιπόν θα πρέπει να προστεθεί και να εφαρμοστεί επιπλέον η έννοια της φορολογικής αναμόρφωσης. Για το σκοπό αυτό απαιτείται η χρήση του αποτελέσματος των Οικονομικών Καταστάσεων βάσει των ΔΛΠ και η αναμόρφωση σε φορολογικά αποτελέσματα βάσει των φορολογικών διατάξεων. Μέχρι σήμερα, η IASC έχει εκδώσει συνολικά 41 πρότυπα. Η επικέντρωσή της παραμένει στα ουσιώδη στοιχεία, (material items) κατά την έκδοση των ΔΛΠ. Προσπαθεί να γίνουν τα ΔΛΠ τόσο κατανοητά, ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια βάση. Τα πρότυπα αναθεωρούνται συνεχώς, λαμβάνοντας υπόψη την τρέχουσα κατάσταση, γι' αυτό και ορισμένα από αυτά 8

έχουν εκδοθεί στο παρελθόν και έχουν αντικατασταθεί με αναθεωρημένα ή καινούργια πρότυπα. Η Επιτροπή ΔΛΠ (International Accounting Standards Committee - IASC) είναι το όργανο το οποίο έχει την πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει ΔΛΠ. Η IASC συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 κατόπιν συμφωνίας των λογιστικών σωμάτων: ΗΠΑ

- Αυστραλίας
- Μεξικού
- Γαλλίας
- Γερμανίας
- Ιαπωνίας.
- Ιρλανδίας
- Καναδά
- Ηνωμένου Βασιλείου
- Ολλανδίας
- Ιρλανδίας

Ωστόσο μια αναθεωρημένη συμφωνία και καταστατικό υπογράφηκαν το Νοέμβριο του 1982. Η διεξαγωγή των εργασιών της IASC γίνεται από ένα Συμβούλιο που συγκροτείται από αντιπροσωπείες 13 χωρών και 4 οργανώσεων, κατ' ανώτατο όριο, που ενδιαφέρονται για την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών. Οι ιδιότητες των μελών της IASC αναγνωρίζονται στην Αναθεωρημένη Συμφωνία και επιβεβαιώνονται από τις Αμοιβαίες Δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει τόσο η IASC όσο και η IFAC, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών ( International Federation of Accountants ). Οι βασικοί σκοποί της IASC, όπως τίθενται στο καταστατικό της είναι:

A) Η διαμόρφωση και η δημοσίευση, για το ευρύτερο κοινό, Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και η προώθηση ώστε να υπάρξει η παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους, και B) Η εργασία γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών μεθόδων και διαδικασιών που έχουν να κάνουν με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα Μέλη συμφωνούν να υποστηρίζουν το έργο της IASC, αναλαμβάνοντας τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

- Η δημοσίευση στις αντίστοιχες χώρες τους των ΔΛΠ, που γίνονται αποδεκτά για
- δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC και
- Η καταβολή κάθε δυνατής προσπάθειας:

**α)** ώστε να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν από κάθε ουσιώδη άποψη τα ΔΛΠ και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής. **β)** να κατορθώνουν να πείθουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα λογιστικής τυποποίησης καθώς και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική - βιομηχανική κοινότητα, για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ από κάθε άποψη, **γ)** να διασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν τα ΔΛΠ και, **δ)** να τονώσουν την αποδοχή και την τήρηση των ΔΛΠ διεθνώς.

Με λίγα λόγια τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι κανόνες διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, που προδιαγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Καθορίζουν τους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, με τους οποίους ποσοτικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδά της, και κατ' επέκταση, η καθαρή περιουσία της επιχείρησης. Ακόμη καθορίζουν και τα επιμέρους συνθετικά στοιχεία, δηλαδή το περιεχόμενο των ετήσιων και ενδιάμεσων, ενοποιημένων και μη, οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, ως εξής:- Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή Λογαριασμός Κερδών- Ζημιών, όπου παρατίθενται ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης, όπως προκύπτουν στο τέλος της χρήσης.- Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσης, στην κατάσταση αυτή διαφαίνονται οι αυξήσεις (νέα κεφάλαια, μη διανεμηθέντα κέρδη κλπ.) και οι μειώσεις (μερίσματα κλπ.) που σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, δείχνοντας, με αυτόν τον τρόπο, τις μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν πάνω στην καθαρή περιουσία της επιχείρησης αλλά και την πραγματική της θέση στο τέλος της χρήσης, όσον αφορά τα ίδια κεφάλαια της.- Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπου παρατίθενται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της επιχείρησης, που πραγματοποιήθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.- Ισολογισμός, όπου παρουσιάζονται οι ομαδοποιημένες αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης, όπως έχουν διαμορφωθεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου. Προσάρτημα (ή Σημειώσεις). Το προσάρτημα είναι αυτό που πρέπει να περιλαμβάνει υποχρεωτικά κάποιο επεξηγηματικό υλικό, συμπληρωματικούς πίνακες, πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες, καθώς και άλλες καταστάσεις που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, μπορεί να περιλαμβάνει γνωστοποιήσεις σχετικά με τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που επηρεάζουν την επιχείρηση, καθώς και τυχόν πόρους και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό. Επίσης, μπορεί να παρέχονται πληροφορίες για τους

γεωγραφικούς και επιχειρηματικούς τομείς και για το αποτέλεσμα της μεταβολής των τιμών στην επιχείρηση. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αποτελούν ένα ενιαίο και αδιάσπαστο σύνολο, όπου η αποσπασματική δημοσιοποίησή του δεν είναι επιτρεπτή. Μπορεί, βέβαια, η διοίκηση της επιχείρησης να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με πολλούς και διάφορους τρόπους, που εξυπηρετούν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της, αλλά η υποχρεωτική δημοσιοποίηση των Ετήσιων και Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων, μαζί με το Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που επιβάλλει ο νόμος, συνεπάγεται τις εξής ενέργειες από πλευράς των επιχειρήσεων:- Καταχώρηση στα μητρώα εταιρειών

- Κατάθεση στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
- Δημοσίευση στον τύπο και στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως
- Ανάρτηση στο Διαδίκτυο

Στο να αποκλιστεί ή στο να μη εφαρμοστεί ένα συγκεκριμένο πρότυπο επιτρέπεται μόνο κάτω από τις ακόλουθες προϋποθέσεις και σε πολύ ακραίες περιπτώσεις :**1.** Όταν η εφαρμογή του προτύπου είναι πιθανό να προκαλέσει αρνητική επίδραση στην παρουσίαση της αληθινής και δίκαιης εικόνας των οικονομικών καταστάσεων, των αποτελεσμάτων και της διακίνησης μετρητών.**2.** Όταν η απόκλιση συντείνει στην απόδοση της αληθινής και δίκαιης παρουσίασης.

Στις παραπάνω αυτές περιπτώσεις όμως, θα πρέπει να δημοσιοποιούνται το πρότυπο από το οποίο έγινε η παρέκκλιση, το σημείο της παρέκκλισης, οι λόγοι, καθώς και η οικονομική επίδραση της. Ωστόσο οποιαδήποτε αντίθεση που πιθανό να υπάρχει με τις εκάστοτε αξιώσεις των διαφόρων Κρατών δεν αποτελεί λόγω απόκλιση από ή μη εφαρμογής συγκεκριμένου προτύπου. Όσον αφορά τώρα την παροχή πρόσθετων πληροφοριών τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, δεν περιορίζουν ως προς τις αξιώσεις παρουσίασης των διαφόρων προτύπων για την πληρέστερη πληροφόρηση αυτών που θα μελετήσουν ή θα χρησιμοποιήσουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Οι «Αξιώσεις Παρουσίασης» καθορίζουν το ελάχιστο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτές. Οι «Ακολουθούμενες Λογιστικές Αρχές» αποτελούν τις συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, συνθήκες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια επιχείρηση για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι, η διοίκηση της κάθε επιχείρησης θα πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τέτοιες λογιστικές αρχές, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και τις ερμηνευτικές οδηγίες από

την «Επιτροπή Έκδοσης Ερμηνευτικών Οδηγιών» επί των προτύπων (Standing Interpretations Committee - SIC).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

---

#### 2.1 ΔΛΠ 1 :Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

##### 2.1.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 1

Τέσσερις είναι οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης που ετοιμάζονται με βάση τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως αναφέρθηκαν και παραπάνω, και μεγάλο αριθμό «Σημειώσεων» που αφορούν τις καταστάσεις αυτές. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν τη δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των συναλλαγών μιας επιχείρησης. Βασικός σκοπός του προτύπου αυτού είναι ο καθορισμός της μορφής, του τρόπου και του περιεχομένου της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε επιχειρήσεως, έτσι ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση τους από έτος σε έτος, για την κάθε επιχείρηση, όπως και για παρόμοιες μεταξύ τους επιχειρήσεις. Όπως καθορίζεται από τους κανόνες του προτύπου αυτού, θα πρέπει όλα τα σημαντικά μεγέθη να εμφανίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα μη σημαντικά ποσά μπορεί να αθροίζονται μαζί με άλλα ποσά παρόμοιας φύσης και να εμφανίζονται σαν σύνολο. Σε αντίθεση με αυτό τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, όπως και τα έσοδα και έξοδα, δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός και αν αυτό επιτρέπεται από τα ΔΛΠ ή αφορά ασήμαντα ποσά. Ωστόσο αν οι τρέχουσες οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν χρονική περίοδο διαφορετικής διάρκειας από τις προηγούμενες, τότε θα πρέπει να υπάρχει εξήγηση της αλλαγής αυτής κι ότι τα συγκριτικά στοιχεία δεν μπορεί να είναι συγκρίσιμα. Σύμφωνα με την παραπάνω αναφορά οι υποχρεωτικές καταστάσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνει το «Σύνολο των οικονομικών καταστάσεων» μιας επιχείρησης είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση λογαριασμών αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης, η κατάσταση διακίνησης μετρητών και οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβανομένων και των ακολουθούμενων λογιστικών αρχών. Επομένως με το πρότυπο αυτό καθορίζονται ποια στοιχεία θα περιλαμβάνει κάθε κατάσταση από αυτές. Έτσι, ο ισολογισμός θα πρέπει να περιλαμβάνει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα στοιχεία πάγιου ενεργητικού τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα αποθέματα, τους χρεώστες εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τις φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις τα υπόλοιπα μετρητών στο ταμείο και τις τράπεζες, τους πιστωτές εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες

υποχρεώσεις, τις προβλέψεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις που είναι υποκείμενες σε επιτόκιο, τα συμφέροντα μειοψηφίας και τα ίδια συμφέροντα (μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά). Το στοιχείο «συμφέρον μειοψηφίας» αφορά τις βασικές διαφορές μεταξύ του ισολογισμού μιας επιχείρησης και τους ενοποιημένους ισολογισμούς όπου αντικαθιστά το στοιχείο «επενδύσεις», το οποίο δεν θα πρέπει να εμφανίζεται. Εν τω μεταξύ στο μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης θα πρέπει να παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες στις «σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων» της επιχείρησης: ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών προς έκδοση, ο αριθμός των εκδοθεισών και πλήρως ή μερικώς πληρωθεισών 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 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.

### **2.1.2 Βασικές διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 1**

Δεν υπάρχουν αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις βασικές λογιστικές αρχές, σύμφωνα με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γενικές αρχές, στην ουσία, είναι ίδιες με αυτές των ΔΛΠ. Οι βασικές διαφορές τους έγκειται στο ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν προβλέπεται η σύνταξη του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, ενώ η παρουσίαση Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ Επίσης, σύμφωνα με τις βασικές

αρχές δεν προβλέπεται η σύνταξη της κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων της επιχείρησης, ενώ την κατάσταση Ταμειακών Ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τις αξιώσεις των ΔΛΠ, οι καταστάσεις αυτές, ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων κλπ, αποτελούν περιληπτική μορφή των αντίστοιχων καταστάσεων που συντάσσονταν μέχρι σήμερα, με τη μόνη διαφορά ότι όλες οι αναλυτικές πληροφορίες για τα διάφορα ποσά που περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές περιέχονται στις «Σημειώσεις», που ακολουθούν και που θεωρούνται «αναπόσπαστο» μέρος των καταστάσεων αυτών, αντί για τη σύνταξη του «Προσαρτήματος» και του «Ενημερωτικού Δελτίου».

Δηλαδή οι αξιώσεις παρουσίασης μέσα από τις οδηγίες του κάθε προτύπου αναφέρονται στις επιμέρους πρόσθετες πληροφορίες που θα πρέπει να περιέχονται στις «σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων» της κάθε επιχείρησης. Επομένως, παρατηρούμε, πως με το ΔΛΠ 1 εισάγονται νέες μορφές οικονομικών καταστάσεων ενώ παράλληλα αγνοεί τον πίνακα Διάθεσης των Αποτελεσμάτων. Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

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

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

## **2.2 ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

### **2.2.1 Ανάλυση του ΔΛΠ 2**

Το ΔΛΠ 2 περιλαμβάνει τα αποθέματα. Βασική εφαρμογή του προτύπου αυτού είναι όλες τις περιπτώσεις αποθεμάτων που αφορούν σε προϊόντα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες και εν γένει σε αγαθά, που είτε θα χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια μιας μεταποιητικής διαδικασίας



είτε θα διατεθούν προς πώληση. Αντίθετα δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις των αποθεμάτων που προκύπτουν από κατασκευαστικά έργα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, γεωργικά, δασικά και μεταλλευτικά προϊόντα και τέλος από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να παρουσιάσει τον τρόπο λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων καθώς και τον τρόπο αποτίμησης και παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Η παρουσίαση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης περιλαμβάνει, όχι μόνο την ανάλυση του ύψους τους, αλλά και όλες τις συναφείς πληροφορίες που πρέπει να παρασχεθούν ως προς αυτά. Σύμφωνα με τη γενική οδηγία που δίνει το πρότυπο αυτό είναι ότι τα αποθέματα πρέπει να εμφανίζονται και στα λογιστικά βιβλία αλλά και στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης σε τιμές ή αξίες που αντιπροσωπεύουν το ιστορικό κόστος τους. Με τον όρο «ιστορικό κόστος» εννοούμε όλα τα έξοδα, στα οποία έχει υποβληθεί μια επιχείρηση για την απόκτηση των αποθεμάτων. Το άθροισμα αυτών των εξόδων καθορίζει την τελική αξία των περιουσιακών στοιχείων, όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Στο ιστορικό κόστος, βέβαια, δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται έξοδα που δεν αφορούν την παραγωγική διαδικασία, όπως είναι τα έξοδα συντήρησης του τελικού προϊόντος, που βρίσκεται ήδη στις αποθήκες της επιχείρησης με τη μορφή εμπορευμάτων. Επίσης, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται έξοδα διαχείρισης των διάφορων προϊόντων ή και εμπορευμάτων για τη διατήρησή τους σε συγκεκριμένη θέση ή κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες, τα οποία δεν θεωρείται ότι αποτελούν μέρος της παραγωγικής διαδικασίας καθώς επίσης και τα έξοδα πώλησης και διάθεσης. Πιο γενικά, τα παραπάνω έξοδα αποτελούν μέρος των εξόδων διάθεσης και πώλησης και δεν αποτελούν μέρος του ιστορικού κόστους των αποθεμάτων για να επηρεάζουν τα μεικτά αποτελέσματα της επιχείρησης. Επομένως, με βάση το ότι η αξία των αποθεμάτων επιδρά καθοριστικά στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης της επιχείρησης καθώς και στην εικόνα της οικονομικής της θέσης, όπως αποτυπώνεται στον ισολογισμό, θα πρέπει να γίνεται ορθός καθορισμός του ιστορικού κόστους των αποθεμάτων. Η αποτίμηση των αποθεμάτων από την άλλη, όσον αφορά τις γενικές οδηγίες των ΔΛΠ, τα αποθέματα θα πρέπει πάντοτε να εμφανίζονται σε ιστορικό κόστος. Στις περιπτώσεις που τα αποθέματα αποτελούν «συνήθη εμπορεύσιμα», (προϊόντα διαθέσιμα και εμπορεύσιμα στο ευρύ κοινό), θα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή της τιμής κτήσεως, που είναι το ιστορικό κόστος απόκτησης των εμπορευμάτων ή της παραγωγής των προϊόντων, ή στην τιμή της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας τους. Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία είναι η αναμενόμενη τιμή πώλησης προϊόντων ή εμπορευμάτων που έχουν υποστεί συγκεκριμένη φθορά ή ζημιά ως

προς το περίβλημα ή την συσκευασία τους ή άλλες μικρές φθορές που όμως καθιστούν την πώληση τους αδύνατη, στην κατάσταση που βρίσκονται και σε καθορισμένες τιμές τιμοκαταλόγου. Αυτή η τιμή θα είναι μειωμένη με τα τυχόν έξοδα που πιθανόν να προκύψουν ώστε να καταστεί δυνατή η πώληση τους.

Όποτε, οποιοδήποτε έξοδο γίνεται για την αποκατάσταση τους και την επίτευξη της πώλησης τους σε αξίες τιμοκαταλόγου, θεωρείται μειωτικό της αναμενόμενης τιμής πώλησης. Εν τούτοις σε τέτοιες περιπτώσεις, εάν η αναμενόμενη καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων έχει μειωθεί, πέραν του ιστορικού κόστους ή της αρχικής τιμής κτήσεως τους, αυτά θα πρέπει να συμπεριληφθούν στα τελικά αποθέματα της επιχείρησης, στην χαμηλότερη της τιμής κτήσεως ή της αναμενόμενης καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας, που στην προκειμένη περίπτωση είναι η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία.

Όταν όμως η τιμή κτήσεως των αποθεμάτων είναι χαμηλότερη της αναμενόμενης καθαρής τιμής πώλησης, τότε, βάσει των οδηγιών του προτύπου αυτού, δεν γίνεται καμία ενέργεια ούτε καμία διόρθωση. Αν όμως η αρχική τιμή κτήσεως τους είναι μεγαλύτερη από την αναμενόμενη καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία, τότε η τιμή μονάδος του προϊόντος, με την οποία θα συμπεριληφθεί στα τελικά αποθέματα της επιχείρησης, θα πρέπει να είναι μειωμένη στο επίπεδο της αναμενόμενης καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας του. Αυτό, όμως, αποτελεί ζημία για την επιχείρηση και θα πρέπει να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης μέσα στην περίοδο κατά την οποία θα εντοπιστεί.

Όσον αφορά τους σκοπούς αποτίμησης των αποθεμάτων μιας επιχείρησης μπορεί να εφαρμοστεί οποιαδήποτε λογιστική αρχή, όπως, η LIFO, η FIFO, η Μέση σταθμική μέθοδος και όποια άλλη μέθοδος θεωρηθεί αντιπροσωπευτική ως προς το τελικό αποτέλεσμα στις αξίας των αποθεμάτων. Ωστόσο τα ΔΛΠ προτρέπουν την εφαρμογή της λογιστικής μεθόδου FIFO, εάν όμως 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. Βασιζόμενοι στους κανόνες του ΔΛΠ 2, οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης αναφορικά με τα αποθέματα θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες, ως προς τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που έχουν ακολουθηθεί για την αποτίμηση αποθεμάτων, την ανάλυση της συνολικής αξίας των αποθεμάτων ανά ομάδα, όπως, πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα, έτοιμα προϊόντα κλπ. Επίσης, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για την συνολική αξία των εμπορευμάτων που εκτιμήθηκαν με βάση

την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους, τη διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στην αξία, των αποθεμάτων και στην καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία, για τους παράγοντες που συνδέονται στο να υπάρξει η διαφοροποίηση αυτή και τέλος για την αξία των αποθεμάτων που έχουν τεθεί ως εγγύηση για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους.

## **2.2.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 2**

Ακολουθώντας τις βασικές λογιστικές αρχές, πρέπει να τονιστεί ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή αξίας κτήσεως, η παράγωγής τους, της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού . Το κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται ως η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, για τα αγοραζόμενα εμπορεύματα, και το κόστος παραγωγής, για τα ιδιοπαραγόμενα προϊόντα. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται στην καθαρή τιμή πώλησεως τους. Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου και η αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα χρήσεως. Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (για αγοραζόμενα) ή κόστους παραγωγής τους (για ιδιοπαραγόμενα), της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού.

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

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

Όσον αφορά την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία είναι δυνατόν να υπολογιστεί και με άλλες μεθόδους (π.χ. LIFO).

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος 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 προβλέπει την αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας και μόνο εάν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην αξία ρευστοποίησης. Επιπλέον, τα μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατόν να αποτιμώνται με τη μέθοδο των «Λιανικών Πωλήσεων», κάτι που με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται. Επίσης, σε μερικές περιπτώσεις το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, ενώ τα ΕΛΠ απαιτούν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζεται ο κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση ειδών. Ακόμη, ενώ με το ΔΛΠ 2 παρέχεται η δυνατότητα της χρησιμοποίησης διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων, τα ΕΛΠ δεν παρέχουν τέτοια δυνατότητα. Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων και σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης των υποτιμημένων αποθεμάτων, η διαφορά υποτίμησης αντिलογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώλησή τους προσδιορίζεται από τη διαφορά: τιμή πώλησης – αρχικό κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, επί υποτίμησης αποθεμάτων, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης και δεν αντिलογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμημένου αποθέματος. Λόγω των διαφορών που διαπιστώθηκαν μεταξύ του ΔΛΠ 2 και της Ελληνικής Νομοθεσίας υπάρχει ο κίνδυνος να εμφανίζεται το κόστος κτήσης των αποθεμάτων υψηλότερο ή χαμηλότερο από το πραγματικό και τα αποτελέσματα της χρήσεως αντίστοιχα χαμηλότερα ή υψηλότερα.

## 2.3 ΔΛΠ 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

### 2.3.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 7

Σύμφωνα με τους κανόνες του προτύπου 7, η Κατάσταση Διακίνησης Μετρητών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Αυτό δείχνει το πως η κατάσταση αυτή είναι υποχρεωτική, όπως είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων και η κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων. Είναι αρκετές οι περιπτώσεις που παρατηρείται το φαινόμενο μια επιχείρηση να εμφανίζει αυξημένα κέρδη προ φόρων συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση, ενώ από την άλλη το σύνολο των διαθέσιμων της να έχει μειωθεί σημαντικά από τον προηγούμενο ισολογισμό. Σε άλλες πάλι περιπτώσεις είναι πιθανό μια επιχείρηση να εμφανίζει καθαρά κέρδη μετά φόρων μειωμένα σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος, ενώ τα διαθέσιμα της να έχουν αυξηθεί σε σχέση με τον προηγούμενο ισολογισμό. Με αυτό τον τρόπο, με την κατάσταση διακίνησης μετρητών δηλαδή, παρέχονται όλες οι πληροφορίες για να μπορέσει κάποιος να αντιληφθεί το πως θα γίνεται η διαχείριση και χρησιμοποίηση του πλεονάσματος των διαθέσιμων, που προέκυψε μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Για παράδειγμα, μέσω των πληροφοριών που δίνονται, ο αναλυτής των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να αντιληφθεί τους λόγους που οδήγησαν στην δημιουργία πλεονάσματος, παρά το γεγονός ότι η επιχείρηση εμφάνισε έλλειμμα διαθέσιμων κατά την διάρκεια της αναφερόμενης οικονομικής χρήσης. Επιπρόσθετα, με την κατάσταση αυτή παρέχεται η ευχέρεια στον μελετητή των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσει την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργήσει διαθέσιμα καθώς και να εκτιμήσει το ύψος των διαθέσιμων που θα προκύψουν μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της. Επίσης, μέσα από την κατάσταση διακίνησης μετρητών παρέχονται πληροφορίες, στους επενδυτές της επιχείρησης και σε όλους όσους επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις για οποιοδήποτε λόγο, για θέματα σχετικά με τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού μιας επιχείρησης, ιδίως αυτών που επηρεάζουν τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα της. Επίσης, παρέχονται πληροφορίες για τις αλλαγές στην οικονομική διάρθρωση της, όπως είναι οι εξοφλήσεις δανείων, για τη δυνατότητα της επιχείρησης για την δημιουργία ρευστότητας, για την ύπαρξη των στοιχείων που μπορούν να βοηθήσουν στην εκτίμηση της αξίας των μελλοντικών ροών της, για το επίπεδο στο οποίο έχουν επιτευχθεί οι αναμενόμενες χρηματικές ροές, όπως περιγράφονται στον 20 προϋπολογισμό, καθώς και πληροφορίες για τη σχέση μεταξύ της κερδοφορίας και της καθαρής διακίνησης των μετρητών της επιχείρησης.

Η κατάσταση διακίνησης μετρητών χωρίζεται σε τρεις βασικές ομάδες:

1. Λειτουργικές Δραστηριότητες: η ομάδα αυτή περιλαμβάνει την διακίνηση μετρητών που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης καθώς και τα τυχόν ανόργανα έσοδα ή έξοδα της. 2. Επενδυτικές Δραστηριότητες: η ομάδα αυτή περιλαμβάνει εισπράξεις ή πληρωμές που προέρχονται από τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Ως «επενδυτικές» νοούνται όλες οι δραστηριότητες μέσα από τις οποίες έχουν αποκτηθεί ή πωληθεί διάφορα περιουσιακά στοιχεία ή στοιχεία ενεργητικού, τα οποία αποκτήθηκαν με απώτερο στόχο την εκμετάλλευση των οικονομικών τους ωφελημάτων, όπως, των τόκων, των μερισμάτων κλπ. 3.

Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες: η ομάδα αυτή περιλαμβάνει συναλλαγές που προέρχονται καθαρά μέσα από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, όπως είναι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, η δημιουργία νέων δανείων, η εξαγορά ιδίων μετοχών της επιχείρησης, οι εισπράξεις βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων.

Ο υπολογισμός της καθαρής ροής μετρητών που προέρχεται από τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης μπορεί να γίνει με δύο διαφορετικούς τρόπους:

- 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.

### **2.3.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 7**

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

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

## **2.4 ΔΛΠ 8 : ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

### **2.4.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 8**

Στο πρότυπο αυτό περιγράφεται ο τρόπος ταξινόμησης, λογιστικού χειρισμού και παρουσίασης ορισμένων στοιχείων στην κατάσταση αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης επί σταθερής βάσεως, έτσι ώστε τα αποτελέσματα συγκεκριμένης χρήσεως να μπορούν να συγκριθούν με τις προηγούμενες περιόδους. Επίσης, καθορίζει τον τρόπο χειρισμού των αλλαγών στην περίπτωση που έλαβαν χώρα κατ' εκτίμηση λογιστικοί υπολογισμοί ή αλλαγές στις λογιστικές αρχές ή υπάρχει ανάγκη διόρθωσης ουσιωδών λαθών. Το πρότυπο αυτού έχει ως σκοπό την παρουσίαση των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της, τα ασυνήθιστα στοιχεία και την αλλαγή των λογιστικών αρχών ή τις αλλαγές στους κατ' εκτίμηση λογιστικούς υπολογισμούς ή την διόρθωση θεμελιωδών λαθών, λάθη δηλαδή που έχουν γίνει κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία ή περισσότερες χρήσεις και είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι καταστάσεις να μην μπορούν να θεωρηθούν αξιόπιστες. Κύριο μέλημα του προτύπου αυτού

είναι η διατήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή η μέριμνα 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 διαφορετικά όσον αφορά στο ύψος των εσόδων ή των εξόδων που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στα αποτελέσματα της χρήσεως. Είναι σημαντικό ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης θα πρέπει να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία για τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν μέσα από τις συνήθειες δραστηριότητες της, έτσι ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης κατά την εν λόγω 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 διορθώσεως 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 ουσιωδών λαθών έγκειται στον λογαριασμό επί του οποίου γίνεται η διόρθωση. Στην μεν πρώτη περίπτωση, το λάθος επιτρέπεται να διορθωθεί στο λογαριασμό «Κέρδη εις νέον», ενώ στη δεύτερη περίπτωση αυτό μπορεί να διορθωθεί μέσα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κάθε χρήσης. Ο τρόπος που απεικονίζεται η οικονομική επίδραση που μπορεί να προκύπτει μέσα από την αλλαγή των ακολουθούμενων λογιστικών αρχών, έχει καθιερωθεί για την διασφάλιση της συγκρισιμότητας των στοιχείων που προκύπτουν από διαδοχικές οικονομικές καταστάσεις. Οι αλλαγές αυτές εφαρμόζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, σαν να είχαν εφαρμοστεί από την πρώτη ημέρα της συναλλαγής, από την οποία προέκυψε το ποσό που επηρεάζεται. Πρέπει να τονιστεί ωστόσο πως με τις αλλαγές αυτές δεν γίνεται αναδρομική διόρθωση των υπολοίπων των κερδών εις νέον, αλλά διαφοροποιείται το επηρεαζόμενο ποσό, που περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσεως από την ημερομηνία της αλλαγής της εν λόγω αρχής. Βασιζόμενοι στις γενικές οδηγίες χειρισμού των περιπτώσεων αυτών από το πρότυπο 8 αναφέρουν ότι οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει από την αναδρομική εφαρμογή της αλλαγής συγκεκριμένης λογιστικής αρχής, θα πρέπει να αντικατοπτρίζεται και στα αποτελέσματα εις νέον, παρέχοντας συγκριτική πληροφόρηση ως προς την επίδραση τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Είναι περιπτώσεις όμως, κατά τις οποίες το ποσό της αναδρομικής επίδρασης δεν μπορεί να υπολογιστεί επακριβώς και με αξιοπιστία, τότε θα πρέπει να γίνεται μόνο απεικόνιση των μελλοντικών επιδράσεων. Τότε όμως, θα πρέπει οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων να περιλαμβάνουν πληροφορίες, όπως, τους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή της λογιστικής αρχής, το ύψος του ποσού που προκύπτει από την εν λόγω αλλαγή, οποιοδήποτε ποσό επηρεάζει τις συγκριτικές οικονομικές χρήσεις, για τις οποίες δεν παρέχονται συγκριτικά στοιχεία και την αναφορά στο γεγονός ότι τα συγκριτικά στοιχεία έχουν διαφοροποιηθεί αναλόγως.

#### **2.4.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 8**

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 χαρακτηριστούν τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή.

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

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ ΔΛΠ 8 και ΕΛΠ είναι ότι, καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά. Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωρηθεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσεως (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εκτός από την καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης αφορά στοιχείο της καθαρής θέσης τότε καταχωρείται στην Καθαρή Θέση.

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

## **2.5 ΔΛΠ 10: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

### **2.5.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 10**

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 ή των επίδοξων μετόχων. Η ενσωμάτωση των γεγονότων αυτών θα πρέπει να γίνεται με τη μορφή σημείωσης ή λογιστικοποίησης του ποσού που σχετίζεται με την κάθε περίπτωση. Με βάση 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. 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 έκβασή 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.

### **2.5.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 10**

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

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

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

## **2.6 ΔΛΠ 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

### **2.6.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 11**

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται όλες οι συμβάσεις που αφορούν σε κατασκευαστικά έργα, στην παροχή υπηρεσιών ή σε έργα καταστροφής παγίων περιουσιακών στοιχείων και ουσιαστικά αναφέρεται στους λογιστικούς χειρισμούς που θα λάβουν χώρα στα βιβλία της κατασκευάστριας εταιρίας. Το πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό την περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και εξόδων που συνδέονται με συμβάσεις αυτής της μορφής. Αυτό οφείλεται βασικά στο γεγονός ότι οι συμβάσεις με τις οποίες ασχολείται το πρότυπο αυτό, είναι μακράς χρονικής διάρκειας ή καλύπτουν δύο ή και περισσότερες διαφορετικές οικονομικές χρήσεις. Συνεπώς, βασική μέριμνα του προτύπου είναι η ορθή κατανομή των εσόδων και εξόδων καθώς και των κερδών ή των ζημιών, που προκύπτουν από τις συμβάσεις αυτές, στην οικονομική χρήση που αντιστοιχούν. Τα έσοδα όπου πραγματοποιούνται από κατασκευαστικά έργα αποτελούνται από το αρχικό συμφωνηθέν με τη σύμβαση ποσό, συμπεριλαμβανομένου οποιοδήποτε ποσό προκύψει από μελλοντικές διαφοροποιήσεις της αρχικής σύμβασης, παραδείγματος χάρη, επέκταση του αρχικού έργου ή μείωση του μεγέθους του. Πιθανόν άλλα έσοδα που μπορεί να προκύπτουν μέσα από συμβάσεις αυτής της μορφής, είναι τα λεγόμενα κίνητρα, δηλαδή πρόσθετα ποσά που θα δώσει ο εργοδότης στην παρασκευάστρια εταιρεία σε περίπτωση που το έργο ολοκληρωθεί νωρίτερα από τον προγραμματιζόμενο χρόνο. Αυτής της μορφής έσοδα δεν λαμβάνονται υπόψη παρά μόνο όταν το έργο έχει ολοκληρωθεί ή σχεδόν ολοκληρωθεί. Ο περιορισμός αυτός αποβλέπει στον αξιόπιστο υπολογισμό του ποσού που πιθανόν να προκύψει μέσα από τα κίνητρα. Το κατασκευαστικό κόστος ενός έργου θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που είναι συνδεδεμένα με το συγκεκριμένο έργο, έξοδα τα οποία είναι πιθανόν να πηγάζουν μέσα από τους όρους του συμβολαίου, όπως επίσης και τα γενικά κατανεμητέα έξοδα, όπως είναι οι άδειες ασκήσεως επαγγέλματος κατασκευαστή ή τα έξοδα που σχετίζονται με τη διαχείριση της επιχείρησης. Τα έξοδα και τα έσοδα ενός έργου θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης για τον υπολογισμό του κέρδους, μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το τελικό αποτέλεσμα μπορεί να εκτιμηθεί με ακρίβεια. Αυτό είναι πραγματοποιήσιμο όταν το έργο βρίσκεται σε αρκετά προχωρημένο στάδιο ως προς την ολοκλήρωση του. Σε οποιαδήποτε όμως περίπτωση περιέλθει στην αντίληψη της εταιρείας ότι ένα συγκεκριμένο έργο είναι πιθανόν να έχει σαν τελικό αποτέλεσμα καθαρές ζημιές, τότε

θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη στα λογιστικά της βιβλίου για ολόκληρο το αναμενόμενο ποσό της ζημίας που αναμένεται να προκύψει. Αυτό θα πρέπει να γίνει ανεξάρτητα από το στάδιο που βρίσκεται η υλοποίηση του έργου.

Τέλος τα αποθέματα των κατασκευαστριών εταιρειών, ως τελικό απόθεμα, υπολογίζονται οποιαδήποτε υλικά έχουν μεταφερθεί στο εργοτάξιο και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την διεκπεραίωση των μελλοντικών εργασιών αλλά και τα έξοδα που θεωρούνται ως εργασία υπό εκτέλεση. Τα κατασκευαστικά έργα θα πρέπει να διαχωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες: Σε αυτά που βρίσκονται σε προχωρημένο στάδιο, ως προς την ολοκλήρωσή τους. Για τα έργα αυτά, στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως το ύψος των απολογιστικών εσόδων, η μέθοδος καθορισμού των απολογιστικών εσόδων και η μέθοδος καθορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης του κατασκευαστικού έργου. Στα κατασκευαστικά έργα που βρίσκονται ακόμη υπό εκτέλεση. Για αυτά τα έργα θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων για το ύψος των πραγματοποιηθέντων εξόδων πλέον των αναλογούντων κερδών ή μείον τις αντίστοιχες ζημίες, για το ύψος των εισπραχθέντων ποσών και για το ύψος των παρακρατηθέντων ποσών. Τα παρακρατηθέντα ποσά αντιπροσωπεύουν τις κρατήσεις που διενεργούνται εκ μέρους του εργοδότη ως εγγύηση για τα τυχόν κατασκευαστικά λάθη που θα αποκαλυφθούν μετά από συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από την ολοκλήρωση του έργου. Ακόμη, τυχόν ποσά οφειλόμενα από πελάτες κατασκευαστικών έργων εμφανίζονται σαν στοιχείο ενεργητικού στο κυκλοφορούν ενεργητικό της επιχείρησης. Οποιοσδήποτε προκαταβολές ή εισπράξεις έναντι κατασκευαστικών έργων από τους πελάτες εμφανίζονται σαν τρέχουσες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

### **2.6.2 Βασικές διαφορές λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 11**

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση Νο 257/1995 του ΕΣΥΛ, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου είτε με βάση τη μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Βέβαια η πιο συνηθισμένη μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

## 2.7 ΔΛΠ 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

### 2.7.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 12

Είναι το πρότυπο που καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων της επιχείρησης που προκύπτουν από τα έσοδα της καθώς και τον απολογισμό των φορολογικών συνεπειών από την εξόφληση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό ή από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που έχουν αναγνωριστεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις οδηγίες του εν λόγω προτύπου, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να χειρίζεται την φορολογική επίδραση των διαφόρων συναλλαγών με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται, αυτές τις συναλλαγές, λογιστικά. Με λίγα λόγια, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Το σκεπτικό του χειρισμού αυτού στηρίζεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης, αλλά της οικονομικής θέσης κατά συγκεκριμένη ημερομηνία και των αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε κατά την ίδια ημερομηνία. Τα «λογιστικά κέρδη» συνήθως δεν έχουν το ίδιο ύψος με τα «φορολογητέα κέρδη» μιας επιχείρησης. Αυτό βασικά οφείλεται στο ότι τα αποτελέσματα της επιχείρησης έχουν επιβαρυνθεί με έξοδα που δεν εκπίπτουν φορολογικά, περιλαμβάνουν διάφορα έσοδα από πρόβλεψη λόγω εφαρμογής της αρχής της αυτοτέλειας, τα οποία είναι φορολογητέα με την είσπραξη τους, όπως επίσης περιλαμβάνουν προβλέψεις για έξοδα, όπως επισφάλειες για συγκεκριμένους πελάτες ενώ η φορολογία εισοδήματος επιτρέπει συγκεκριμένο ποσοστό επί του συνόλου των εισπρακτέων υπολοίπων. Τέλος, ένας ακόμη λόγος, είναι ότι έχουν λάβει χώρα φορολογικές ελαφρύνσεις για επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι οποίες είναι πιθανόν να υπερβαίνουν και το ιστορικό κόστος των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα με τους λόγους που προαναφέραμε, δημιουργούν διαφορές μεταξύ των «λογιστικών κερδών» και των «φορολογητέων κερδών» μιας επιχείρησης, με αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από ότι εάν αυτή είχε υπολογιστεί με βάση τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τις «μόνιμες» και τις «προσωρινές». Η διάκριση αυτή στηρίζεται στη «διαφορά της διάρκειας χρόνου διαγραφής» ενός εξόδου από τα «λογιστικά κέρδη» και από τα «φορολογητέα κέρδη». Αν ένα έξοδο, με βάση την ακολουθούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης θα

διαγραφεί από τα αποτελέσματα της εντός 15 ετών, ενώ για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος θα διαγραφεί εντός 7 ετών, αυτό δημιουργεί «διαφορά διάρκειας χρόνου διαγραφής» και έτσι η διαφορά που δημιουργείται είναι «διαφορά χρόνου». Παράδειγμα «μόνιμης διαφοράς» αποτελούν τα διάφορα πρόστιμα που δεν εκπίπτουν φορολογικά και η διαφορά που δημιουργείται αποτελείται εξ ολοκλήρου από το ποσό που την έχει δημιουργήσει και επηρεάζει μόνο την περίοδο μέσα στην οποία έχει εντοπιστεί. Οι «προσωρινές διαφορές» αποτελούν τη διαφορά μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και της «φορολογικής βάσης» του εν λόγω υπολοίπου.

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

Οι «προσωρινές διαφορές» διαχωρίζονται σε «φορολογητέες» και «εκπεστές», 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. 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:

- Οποιοδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή του φορολογικού συντελεστή.

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

### **2.7.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με ΔΛΠ 12**

Στις βασικές λογιστικές αρχές ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου 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. Με βάση τα άρθρα του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε, να προσδιοριστεί το ποσό

φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές. Κάτω από το πρίσμα του λογισμού και απεικόνιση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος σε προσωρινές και μόνιμες, με βάση τα ΔΛΠ, τίθενται θέματα επαναθεώρησης του τρόπου υπολογισμού, δήλωσης και απόδοσης του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή, προκύπτει ζήτημα επαναριοθέτησης της βάσης υπολογισμού του φόρου, Π.χ. στην περίπτωση που θα λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα πριν από την επιβάρυνση (ή επαύξηση) με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (ή απαίτηση) αντίστοιχα. Επιπλέον, τίθεται θέμα διάκρισης των λογιστικών διαφορών σε προσωρινές και μόνιμες. Κάτι τέτοιο θα συνεπάγεται ενδεχομένως από πρακτικής πλευράς: Διαφορετική διαδικασία ελέγχου στοιχείων από τις φορολογικές αρχές.

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

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

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

Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός.

Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός

της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.

## **2.8ΔΛΠ 14: ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ**

### **2.8.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 14**

Στο πρότυπο αυτό καθορίζεται ο τρόπος καταγραφής και το περιεχόμενο των πληροφοριών, που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, αναφορικά:1. Ανά τον κλάδο: με τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχονται στην επιχείρηση. Μέσα από την ανάλυση των πωλήσεων και των αποτελεσμάτων ανά βασικό προϊόν ή υπηρεσία της επιχείρησης (αναφορά κατά κλάδο), γίνεται ευκολότερη η κατανόηση της πηγής των βασικότερων εσόδων της επιχείρησης καθώς και του επιπέδου των καθαρών αποτελεσμάτων. Έτσι από εδώ εμφανίζεται το επίπεδο απόδοσης του κάθε κλάδου καθώς και οι πιθανότητες ανάπτυξης του στο μέλλον.2. Ανά το γεωγραφικό τομέα: με τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές, μέσω των οποίων διεκπεραιώνει τις λειτουργίες της. Η πληροφόρηση αναφορικά με τη γεωγραφική θέση της κάθε μονάδας (αναφορά κατά γεωγραφικό τομέα) είναι δυνατό να βοηθήσει στην εκτίμηση τυχόν μελλοντικών συναλλαγματικών κινδύνων ή άλλων κινδύνων αγοράς, οι οποίοι είναι πιθανόν να μην είναι δυνατό να αξιολογηθούν μέσα από την παροχή συγκεντρωτικών στοιχείων. Οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται σημαντικές, γιατί παρέχουν πρόσθετες αναλύσεις και επεξηγήσεις για τους διάφορους τύπους των προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχει μια επιχείρηση καθώς επίσης και για το εύρος της διασποράς των λειτουργιών της σε διάφορες περιοχές, που βρίσκονται είτε εντός είτε εκτός της χώρας στην οποία εδρεύει. Σύμφωνα με τις γενικές οδηγίες του προτύπου αυτού, θα εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες ή βρίσκονται σε διαδικασία εισαγωγής στο χρηματιστήριο, αλλά και στις επιχειρήσεις που ενώ δεν είναι υποχρεωμένες για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, επιθυμούν όμως να εφαρμόσουν το πρότυπο αυτό εθελοντικά, με την προϋπόθεση να συμμορφώνονται πλήρως στις απαιτήσεις του. Ακόμη, το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Οι πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχονται ανά κλάδο ή τομέα θα πρέπει να καλύπτουν τα έσοδα και τα έξοδα, τα αποτελέσματα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις

υποχρεώσεις κατά κλάδο ή τομέα. Τα έξοδα ανά κλάδο ή τομέα περιλαμβάνουν τα λειτουργικά έξοδα που ανήκουν αποκλειστικά στον αντίστοιχο κλάδο ή τομέα. Δεν περιλαμβάνουν έκτακτα έξοδα, χρηματοοικονομικά έξοδα, ζημιές από πώληση επενδύσεων ή μερίδιο ζημιών που προέρχεται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κοινοπραξίες ή από άλλες επενδύσεις. Τα έσοδα κατά κλάδο πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα έσοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του κάθε κλάδου και να διαχωρίζονται σε έσοδα από πωλήσεις προς τρίτους ή από πωλήσεις προς άλλους κλάδους ή τομείς. Δεν πρέπει όμως, να περιλαμβάνουν έκτακτα έσοδα, έσοδα από τόκους ή μερίσματα, εκτός και αν αποτελούν μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, καθώς και κέρδη από πώληση επενδύσεων. Τα αποτελέσματα ανά κλάδο ή τομέα αντιπροσωπεύουν στην ουσία το καθαρό ποσό που προκύπτει από τα προαναφερόμενα έσοδα και έξοδα του κλάδου, πριν από κάθε προσαρμογή για τα συμφέροντα μειοψηφίας. Στις αναφορές αυτές θα πρέπει να περιλαμβάνεται ανάλυση των «περιουσιακών στοιχείων του κλάδου» που χρησιμοποιούνται για τις καθημερινές λειτουργικές δραστηριότητες ενός τομέα και τα οποία απασχολούνται είτε άμεσα και αποκλειστικά είτε εν μέρει και περιστασιακά από τον εν λόγω κλάδο.

Επίσης, θα πρέπει να περιλαμβάνουν και πληροφορίες σχετικά με τις «υποχρεώσεις του κλάδου», οι οποίες προκύπτουν μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες του κλάδου και είναι άμεσα συνδεδεμένες με τον αντίστοιχο κλάδο ή τομέα. Στην ανάλυση αυτή δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις από φόρους, χρηματοδοτικές μισθώσεις ή αγορά παγίων αλλά και οποιαδήποτε υποχρέωση δημιουργήθηκε για χρηματοπιστωτικούς σκοπούς και όχι για λειτουργικούς.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι αναφορές ανά κλάδο ή τομέα μπορεί να προκύπτουν από τη δομή της όλης επιχείρησης και βασικά μέσα από την δομή της Διοικητικής Πληροφόρησης. Συνήθως οι πληροφορίες που παρέχονται από τις αναφορές της διοικητικής πληροφόρησης καλύπτουν θέματα που ενδιαφέρουν τη διοίκηση για την καλύτερη παρακολούθηση των λειτουργιών της επιχείρησης, ως προς την αποδοτικότητα, κερδοφορία και, γενικά, ως προς την αξιολόγηση της επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί. Επιπλέον, μέσα από τις αναφορές αυτές παρέχεται ανάλυση σχετικά με την κάλυψη των διαφόρων κινδύνων. Η επιλογή των πληροφοριών θα πρέπει να αποβλέπει στην παροχή ποιοτικής πληροφόρησης μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις. Χαρακτηριστικά της ποιοτικής πληροφόρησης αποτελούν η σχετικότητα, η αξιοπιστία και η δυνατότητα σύγκρισης των πληροφοριών που παρέχονται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις, ούτως ώστε να διευκολύνεται η αξιολόγηση των κινδύνων και της αποδοτικότητας της επιχείρησης σαν σύνολο.

Οι αναφορές κατά κλάδο ή τομέα μιας επιχείρησης διαχωρίζονται σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες. Ο διαχωρισμός αυτός εξαρτάται από την προέλευση των κινδύνων και την αποδοτικότητα ή αποτελεσματικότητα του κλάδου ή τομέα. Εάν οι κίνδυνοι ή η αποδοτικότητα της επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από την διαφοροποίηση των παρεχομένων προϊόντων ή υπηρεσιών, τότε η αναφορά κατά κλάδο θα πρέπει να θεωρείται η πρωτεύουσα αναφορά της επιχείρησης και η αναφορά κατά τομέα ως η δευτερεύουσα. Εάν όμως οι κίνδυνοι και η αποτελεσματικότητα της επιχείρησης στηρίζονται στο γεγονός ότι οι λειτουργίες της είναι διεσπαρμένες σε διάφορες χώρες ή διάφορα απομακρυσμένα σημεία μεταξύ τους, τότε η αναφορά κατά γεωγραφικό τομέα θεωρείται σημαντικότερη και θα πρέπει να έχει πρωτεύουσα θέση, ενώ δευτερεύουσα θα πρέπει να είναι η αναφορά κατά κλάδο. Μετά την λήψη της απόφασης ως προς το πού θα στηρίζεται η πρωτεύουσα αναφορά, θα πρέπει να επιλεγθούν οι κλάδοι ή τομείς για τους οποίους θα δοθεί αναφορά στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Τα κριτήρια επιλογής των κλάδων αυτών βασίζονται στους εξής παράγοντες: όταν το σύνολο των εσόδων από πωλήσεις είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 10% των συνολικών εσόδων όλων των κλάδων, ή όταν τα αποτελέσματα χρήσεως του κλάδου / τομέα, ανεξάρτητα του αν είναι κέρδη ή ζημιές, είναι τουλάχιστον ίσα ή μεγαλύτερα από το 10% του συνόλου των κερδοφόρων ή ζημιωγόνων κλάδων, ή τέλος, όταν τα στοιχεία του ενεργητικού του κλάδου / τομέα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνολικού ποσού των στοιχείων ενεργητικού όλων των κλάδων / τομέων. Εάν ένας τομέας αναφοράς δεν πληρούσε τα παραπάνω κριτήρια τα προηγούμενα έτη και ως εκ τούτου δεν περιλαμβανόταν σε αναφορά αυτής της μορφής, οπότε και θα πρέπει να αναφερθεί για πρώτη φορά, τότε ανεξάρτητα από το παρελθόν θα πρέπει να δοθούν συγκριτικά στοιχεία και για το προηγούμενο έτος. Η πρωταρχική αναφορά ανά κλάδο ή τομέα θα πρέπει να περιέχει πληροφορίες που αφορούν: τα έσοδα κατά κλάδο, τα οποία θα πρέπει να είναι διαχωρισμένα μεταξύ πωλήσεων σε τρίτους και πωλήσεων σε άλλους κλάδους, τα μεικτά αποτελέσματα κατά κλάδο, τα περιουσιακά στοιχεία κατά κλάδο, τις υποχρεώσεις κατά κλάδο, τις κεφαλαιουχικές δαπάνες κατά κλάδο ή τομέα που είχαν γίνει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο της πρόβλεψης αποσβέσεων για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του αντίστοιχου κλάδου ή τομέα και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι θα ήταν χρήσιμη στους αναλυτές των οικονομικών καταστάσεων, τους επενδυτές και τους τυχόν επίδοξους επενδυτές. Εάν η πρωταρχική αναφορά της επιχείρησης κατά κλάδο ή τομέα βασίζεται επί των στοιχείων των διαφόρων κλάδων, τότε η δευτερεύουσα θα πρέπει να περιλαμβάνει: την γεωγραφική ταξινόμηση των εσόδων της επιχείρησης με βάση το κριτήριο του 10%, την γεωγραφική ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων του κάθε τομέα και πάλι με βάση το

κριτήριο του 10% και το σύνολο των κεφαλαιουχικών δαπανών κατά τη διάρκεια της χρήσεως κατά γεωγραφικό τομέα.

### **2.8.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 14**

Το πρότυπο αυτό προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν γεωγραφικούς τομείς δράσης ή επιχειρησιακούς, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού στα τμήματα αυτά, εφόσον το κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από το 10% του συνόλου. Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία από φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς, οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί “*απόσχισης κλάδου*”. Τέλος, κατά την Ελληνική Νομοθεσία το μόνο που απαιτείται είναι ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις.

## **2.9 ΔΛΠ 15: ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ**

### **2.9.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 15**

Οι χρήσεις του προτύπου αυτού, μετά από την αναδιαμόρφωση του το 1994, δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις επιχειρήσεις που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, ούτως ώστε να θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των προτύπων αυτών. Κύριος σκοπός του ΔΛΠ 15 είναι η απεικόνιση της επίδρασης, που είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών, στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ανεξάρτητα από τις προτιμήσεις που μπορεί να υπάρχουν, το πρότυπο αυτό καθιερώνει δύο διαφορετικές

μεθόδους απεικόνισης της επίδρασης των αλλαγών των τιμών επί των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης. Οι μέθοδοι αυτοί είναι:

► Τρέχον κόστος.

Η βάση των υπολογισμών με τη μέθοδο αυτή στηρίζεται στην αξία αντικατάστασης με την προϋπόθεση ότι αυτή δεν είναι υψηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία και την τρέχουσα αξία. Εάν η αξία αντικατάστασης είναι μεγαλύτερη από αυτές τις δύο τότε εφαρμόζεται η μεταξύ τους υψηλότερη.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αντιστοίχιση με παρόμοια καινούργια ή μεταχειρισμένα περιουσιακά στοιχεία δεν είναι δυνατή τότε το τρέχον κόστος μπορεί να υπολογιστεί με βάση τους ισχύοντες δείκτες τιμών. Οποιαδήποτε επίδραση υπάρχει επί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τότε θα πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για αντίστοιχη επίδραση επί της πρόβλεψης για απόσβεση. Με την εφαρμογή του προτύπου αυτού απαιτείται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων να παρέχονται πληροφορίες για το ποσό της συνολικής επίδρασης επί της πρόβλεψης για απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για το συνολικό ποσό της τακτοποίησης του κόστους των πωλήσεων, για οποιοδήποτε ποσό τακτοποίησης μετρητών ή ποσών που μπορούν να μετατραπούν εύκολα σε μετρητά, την επίδραση επί των υπολοίπων ταμείων ή των συμφερόντων επί των ιδίων κεφαλαίων, ειδικά στις περιπτώσεις που οι τακτοποιήσεις αυτές έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και για τη συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσεως από όλες τις προαναφερόμενες διορθώσεις όπως και οποιαδήποτε άλλα ποσά που προέρχονται από τις αλλαγές των τιμών. Ακόμη, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες με την περιγραφή της μεθόδου που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό και τον προσδιορισμό των πληροφοριών που αναφέρονται παραπάνω, σημειώνοντας όπου χρειάζεται τους δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν. ► Γενική αγοραστική δύναμη.

Με τη μέθοδο αυτή τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης μετατρέπονται με βάση το γενικό δείκτη τιμών και διαφοροποιείται η μονάδα μέτρησης ενός ποσού και όχι η βάση επί της οποίας έχει υπολογιστεί. Ακόμη, τα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης, το κόστος των πωλήσεων και οποιαδήποτε ποσά υψηλής ρευστότητας, όπως είναι αυτά που αφορούν σε υπόλοιπα ταμείου, πελάτες, πιστωτές και άλλα, μετατρέπονται με βάση τις αλλαγές στο δείκτη τιμών και οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, είτε κέρδος είτε ζημία, μεταφέρεται στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών της επιχείρησης, αφού προηγουμένως αυτή έχει διαφοροποιηθεί με βάση το δείκτη των αλλαγών στο δείκτη τιμών.



## **2.9.2 Διαφορές των βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 15**

Βάση των ήδη ισχυόντων, βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας. Το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να φανερώνονται οι τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών.

## **2.10 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

### **2.10.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 16**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή αλλιώς, των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Τα σημαντικότερα θέματα με τα οποία ασχολείται αφορούν στο λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, στη χρονική στιγμή της αναγνώρισης τους στα βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή στην καταχώριση της λογιστικής εγγραφής της σχετικής συναλλαγής καθώς και στον καθορισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, το πρότυπο αυτό, καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για αποσβέσεις καθώς και την αναγνώριση τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 16 δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 40 που αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για επενδυτικούς και όχι για παραγωγικούς ή λειτουργικούς σκοπούς, όπως επίσης δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ 41) και σε δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όλων των παρόμοιων αγαθών που δεν αναπαράγονται. Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική αξία κτήσεως. Αυτό σημαίνει ότι το εν λόγω στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, ως το συνολικό ποσό των εξόδων που έχουν γίνει για την απόκτηση του στοιχείου αυτού, μέχρι και να μπορέσει αυτό να λειτουργήσει για το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκε. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται μέσα από τα αποθέματα της επιχείρησης, λόγω του ότι παράγονται από αυτήν, θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα βιβλία της, σε αξία κτήσεως ίση με το κόστος παραγωγής τους και όχι με την τιμή της πώλησης τους στην αγορά. Αυτό έχει ως συνέπεια τη διαγραφή οποιουδήποτε εμπορικού κέρδους επιβαρύνει το κόστος

παραγωγής των εν λόγω προϊόντων. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να διαγράφεται οποιοδήποτε εσωτερικό κέρδος δημιουργείται κατά τα διάφορα διαδοχικά στάδια παραγωγής. Όσον αφορά την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που προέρχεται μέσα από ανταλλαγή ανόμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με τη δίκαιη αξία του πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε, πλέον οποιασδήποτε καταβολής χρηματικού ποσού έχει γίνει για την ολοκλήρωση της συναλλαγής.

Στην περίπτωση ανταλλαγής όμοιων περιουσιακών στοιχείων, ως τιμή κτήσεως του νέου στοιχείου θεωρείται η υπολειμματική αξία αυτού που δόθηκε σε ανταλλαγή. Εάν η δίκαιη αξία του νέου στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι πολύ χαμηλότερη της υπολειμματικής αξίας αυτού που δόθηκε, τότε η δίκαιη αξία του τελευταίου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας. Οποιαδήποτε ζημία προκύψει από την εν λόγω συναλλαγή με αυτή τη μορφή, θεωρείται σαν μέρος του κόστους ή της αξίας κτήσεως του νέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Τα έξοδα που επεκτείνουν την αποδοτικότητα ενός πάγιου πέραν του αρχικού αναμενόμενου επιπέδου, θεωρούνται ως προσθήκη στο πάγιο αυτό στοιχείο και κεφαλαιοποιούνται. Ως έξοδα αυτής της μορφής θεωρούνται αυτά που παρατείνουν την ωφέλιμη περίοδο χρήσης και βελτιώνουν την αποδοτικότητα του παγίου, όσα έξοδα που επιφέρουν αναβάθμιση του μηχανήματος για τη βελτίωση της ποιότητας παραγωγής του και όσα επιφέρουν αναβάθμιση του μηχανήματος για σκοπούς μείωσης του κόστους λειτουργίας του. Αυτά τα έξοδα θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές δαπάνες και αυξάνουν το λογιστικό υπόλοιπο της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου. Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι το κάθε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται και να εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική του αξία μειωμένη με τις οποιεσδήποτε συσσωρευμένες αποσβέσεις ή ζημίες μπορεί να υπάρχουν. Εξαίρεση στον κανόνα αυτό αποτελεί η παρουσίαση ενός περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με αναθεωρημένη αξία, η οποία πιθανόν να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την αρχική αναγνώριση, λόγω επανεκτίμησης της αξίας του. Η εξαίρεση αυτή σκοπό έχει την παρουσίαση του εν λόγω στοιχείου στην αληθή και δίκαιη αξία του. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να είναι τακτική, ώστε να αποφεύγεται η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της δίκαιης αξίας του στοιχείου, όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό. Εάν από την επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος ή ζημία, τότε η διαφορά αυτή αναγνωρίζεται άμεσα στο έτος κατά το οποίο προέκυψε. Ο λογιστικός χειρισμός για την κάθε προαναφερόμενη περίπτωση έχει ως ακολούθως:

Το κέρδος από την επανεκτίμηση των στοιχείων θα πρέπει να χρεώνεται στο λογαριασμό του παγίου και να πιστώνεται ο λογαριασμός «διαφορές επανεκτίμησης» ή «αποθεματικό επανεκτίμησης», ο οποίος εντάσσεται στους λογαριασμούς που αποτελούν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων. Οποιαδήποτε ζημιά προκύψει από την επανεκτίμηση, πιστώνεται στο λογαριασμό του παγίου για τη μείωση της λογιστικής του αξίας και χρεώνεται άμεσα ο λογαριασμός αποτελεσμάτων εντός της χρήσης κατά την οποία είχε εντοπιστεί. Εάν από την επανεκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος και στη συνέχεια από μελλοντική επανεκτίμηση προκύψει ζημιά, η ζημιά αυτή δεν μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, αλλά διαγράφεται πρώτα από το αποθεματικό κέρδους που δημιουργήθηκε στο παρελθόν από την επανεκτίμηση του συγκεκριμένου παγίου και τότε οποιοδήποτε ποσό ζημίας δεν συγχωνεύεται, μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως. Η επανεκτίμηση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν θα πρέπει να περιορίζεται μόνο στο συγκεκριμένο πάγιο, αλλά θα πρέπει να επεκτείνεται και σε όλα τα υπόλοιπα πάγια που εντάσσονται στην ίδια κατηγορία. Έτσι, αν γίνει επανεκτίμηση ενός οικοπέδου, τότε θα πρέπει να γίνει επανεκτίμηση όλων των οικοπέδων ή τεμαχίων γης που ανήκουν στην επιχείρηση. Παράλληλα με την επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αναθεωρείται και το ύψος των συσσωρευμένων αποσβέσεων μέχρι τη στιγμή της επανεκτίμησης. Στις περιπτώσεις αυτές, η συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση μπορεί να διαγραφεί πλήρως από την αξία του στοιχείου, το λογιστικό υπόλοιπο του οποίου θα τακτοποιηθεί ως προς το αποτέλεσμα της επανεκτίμησης. Δηλαδή, το υπόλοιπο της συσσωρευμένης πρόβλεψης για αποσβέσεις μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου που επανεκτιμήθηκε και στη συνέχεια το μεταφερόμενο υπόλοιπο διαμορφώνεται ανάλογα, είτε αυξανόμενο είτε μειούμενο, ώστε να αντιπροσωπεύει την επανεκτιμημένη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με την τροποποίηση της αξίας του παγίου που προέρχεται από την επανεκτίμηση, έτσι ώστε η καθαρή αξία βιβλίων να αντιπροσωπεύει την αξία του παγίου, έτσι όπως προέκυψε μέσα από την επανεκτίμηση. Ο ισολογισμός της επιχείρησης, είτε είναι ενοποιημένος είτε όχι, θα πρέπει να εμφανίζει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στο σύνολο της καθαρής μεταφερόμενης αξίας ή της λογιστικής τους αξίας και οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες που αφορούν στη τιμή κτήσεως ή στην επανεκτιμημένη αξία των παγίων, όπου θα αναφέρονται το αρχικό υπόλοιπο, οι προσθήκες που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους, οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, το αποτέλεσμα επανεκτίμησης των παγίων, τα πάγια που αποκτήθηκαν από συγχώνευση ή εξαγορά, η διαγραφή ζημιών, μετά από επανεκτίμηση που έχουν επιβαρύνει τα

αποτελέσματα, τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που μπορεί να προκύψουν από την ενσωμάτωση πάγιων επιχειρηματικής μονάδας εγκατεστημένης στο εξωτερικό και το συνολικό ποσό της τιμής κτήσεως ή της αξίας που προκύπτει από την επανεκτίμηση των στοιχείων ανά ομάδα, όπως αυτή διαμορφώνεται στο τέλος του έτους. Η πρόβλεψη για απόσβεση ανά ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναλύεται σε πρόβλεψη για απόσβεση που έχει υπολογιστεί για την τρέχουσα χρήση, σε τυχόν πρόβλεψη για απόσβεση που έχει διαγραφεί λόγω επανεκτίμησης περιουσιακών στοιχείων, σε πρόβλεψη που έχει διαγραφεί λόγω πώλησης περιουσιακών στοιχείων, σε συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στην αρχή της χρήσεως, όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και σε συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στο τέλος της χρήσεως.

Επιπλέον θα πρέπει να αναφέρονται οι λογιστικές αρχές που εφαρμόστηκαν, όσον αφορά την ισχύουσα μέθοδο απόσβεσης και την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση των παγίων ή τους συντελεστές απόσβεσης που εφαρμόστηκαν. Θα πρέπει επίσης, να παρέχεται οποιαδήποτε πληροφορία αφορά τη φύση και επίδραση των αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς, οι οποίοι μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων της τρέχουσας ή των μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων και τα οποία μπορεί να προέρχονται από την υπολειμματική αξία του παγίου, την αλλαγή στην αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του στοιχείου και την αλλαγή στη μέθοδο υπολογισμού πρόβλεψης για απόσβεση. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κάποια πάγια εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με αξία που προήλθε μετά από επανεκτίμηση, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τη βάση ή τη μέθοδο επί της οποίας έγινε η επανεκτίμηση του παγίου, την ημερομηνία που έγινε η εν λόγω επανεκτίμηση, εάν έγινε από ανεξάρτητο εκτιμητή, εάν βασίστηκε στην τιμή αντικατάστασης, που σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να αναφερθούν οι δείκτες που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό. Ακόμη, θα παρέχονται πληροφορίες για τη λογιστική αξία της κάθε ομάδας παγίων που θα είχαν συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τις γενικές αρχές του προτύπου αυτού, δηλαδή, το ιστορικό κόστος, καθώς και οποιουδήποτε περιορισμούς υπάρχουν ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους. Επίσης, πληροφορίες που θα πρέπει να αναφέρονται επί των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων είναι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι είτε προσωρινά είτε μόνιμα εκτός χρήσης ή λειτουργίας, τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια που είναι ακόμη σε λειτουργία και τα πλήρως απαξιωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, στις περιπτώσεις καταστροφής ή απώλειας παγίου, που καλύπτεται από οποιαδήποτε μορφή αποζημίωσης, το γεγονός αυτό θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις

επί των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα κάτω από την επικεφαλίδα «Πάγια περιουσιακά στοιχεία»

### **2.10.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 16**

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 εξοδοποιούνται 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.

## **2.11 ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

### **2.11.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 17**

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθηθούν τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή, ως προς την αναγνώριση συναλλαγών αυτής της μορφής στα βιβλία τους, καθώς και με το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να δοθούν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ειδικότερα, αναφέρεται στη μεταφορά του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή, ανεξαρτήτως του αν ο πρώτος είναι υπεύθυνος για τη συντήρηση του εν λόγω στοιχείου ή όχι. Το πρότυπο αυτό, όμως, δεν αναφέρεται στις συμβάσεις υπηρεσιών, στις οποίες δεν μεταφέρεται το δικαίωμα χρήσης του παγίου από τον μισθωτή.

Οι μισθώσεις διαχωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

► Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, χαρακτηριστικά σημεία των οποίων είναι ότι ο μισθωτής αναλαμβάνει όλου τους κινδύνους που πιθανόν να συνδέονται με τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, έχει το δικαίωμα της απόλυτης χρήσης του παγίου και της εκμετάλλευσης των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει το δικαίωμα αγοράς του παγίου μετά την πλήρη εξόφληση και τη λήξη της μίσθωσης. Άλλο χαρακτηριστικό σημείο των χρηματοδοτικών μισθώσεων είναι ότι η παρούσα αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή μεγαλύτερη της τιμής πώλησης του και η χρονική διάρκεια της μίσθωσης είναι σχεδόν ταυτόσημη με την αντίστοιχη περίοδο της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του παγίου. Τέλος, χαρακτηριστικό είναι ότι τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμα προς χρήση χωρίς σημαντικές αλλαγές, καθώς επίσης, στις περιπτώσεις που ο μισθωτής έχει το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης, οποιεσδήποτε ζημιές του εκμισθωτή επιβαρύνουν τον μισθωτή. ► Στις λειτουργικές μισθώσεις, που αποτελούν μισθώσεις οι οποίες δεν είναι χρηματοδοτικές και δεν έχουν όλα τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια μιας λειτουργικής μίσθωσης οποιαδήποτε ζημία ή φθορά από φυσιολογικές και μη συνθήκες επιβαρύνει τον εκμισθωτή για το λόγο ότι οι κίνδυνοι αυτοί δεν μεταφέρονται με τη μίσθωση στον μισθωτή. Ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων διακρίνεται σε πρώτο στάδιο, στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή και στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή. Σε δεύτερο στάδιο, για την κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές, ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει μεταξύ των διαφορετικών τύπων μισθώσεων. Στην περίπτωση των λειτουργικών μισθώσεων, το μίσθωμα που καταβάλλεται στον εκμισθωτή θεωρείται ως έξοδο που επιβαρύνει τη χρήση εντός της οποίας έλαβε χώρα η καταβολή. Έτσι, εδώ, η καταβολή των μισθωμάτων θεωρείται ως έξοδο έναντι των εσόδων και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στην περίπτωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, ο λογιστικός χειρισμός είναι περισσότερο πολύπλοκος. Με βάση τις απαιτήσεις του προτύπου αυτού, τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να θεωρούνται ως πάγια της επιχείρησης

επί των οποίων θα πρέπει να υπολογίζεται και πρόβλεψη για απόσβεση. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση, ο πλήρης λογιστικός χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων απαιτεί το άνοιγμα τριών διαφορετικών λογαριασμών, οι οποίοι είναι ο λογαριασμός εκμισθωτή που πιστώνεται με το σύνολο της υποχρέωσης που δημιουργείται προς τον εκμισθωτή και χρεώνεται με τις περιοδικές καταβολές των μισθωμάτων, ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου και ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης, που χρεώνεται με όλα τα έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει την τιμολογιακή αξία του παγίου για την κάλυψη χρηματοδοτικών εξόδων και τα οποία υπολογίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Με βάση τους κανόνες του προτύπου, το αναβαλλόμενο έξοδο των δικαιωμάτων της μίσθωσης θα πρέπει να εμφανίζεται ως μειωτικό της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή, σαν το πάγιο να είχε εξοφληθεί τοις μετρητοίς στο τέλος της περιόδου. Ακόμη στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρακολουθεί την κάθε μίσθωση ξεχωριστά και οι βασικοί λογαριασμοί που χρειάζονται για το σκοπό αυτό είναι ο λογαριασμός του μισθωτή - χρεώστες, ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης και ο λογαριασμός μεικτού κέρδους μισθώσεων. Όσον αφορά τις αξιώσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, το πρότυπο αυτό καθορίζει ότι ο μισθωτής στις οικονομικές του καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες, για την περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων, όπως το λογιστικό υπόλοιπο ή την καθαρή αξία των παγίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού, την κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται το ελάχιστο των μισθωμάτων που οφείλονται μειωμένο με τα αναβαλλόμενα δικαιώματα μισθώσεων. Ακόμη θα πρέπει να αναφέρονται τα έσοδα από χρηματοδοτικές μισθώσεις παγίων που έχουν αναγνωριστεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως, το σύνολο τυχόν μελλοντικών εσόδων από υπομισθώσεις και τυχόν σημαντικούς όρους που πηγάζουν από την μισθοδοτική σύμβαση. Στις περιπτώσεις λειτουργικών μισθώσεων, ο μισθωτής στις οικονομικές του καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες που θα αφορούν το σύνολο των μελλοντικών μισθωμάτων που οφείλονται είτε βραχυπρόθεσμα είτε μεσοπρόθεσμα ή και μακροπρόθεσμα, το σύνολο των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων από υπομισθώσεις, το σύνολο των μισθωμάτων έχουν συμπεριληφθεί στον λογαριασμό αποτελεσμάτων στην τρέχουσα χρήση και γενική περιγραφή των βασικότερων σημείων των λειτουργικών μισθώσεων όπως αναφέρονται και στις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικών μισθώσεων, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για το σύνολο των μισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν μέσα από τα μισθωτήρια συμβόλαια, όπως και την παρούσα αξία τους που αντιπροσωπεύει το σύνολο των εισπρακτέων μισθωμάτων, για το σύνολο των μη πραγματοποιηθέντων

χρηματοδοτικών εσόδων και για το σύνολο της μη εξασφαλισμένης υπολειμματικής αξίας σε εκκρεμότητα στο τέλος του έτους. Ακόμη πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τη συσσωρευμένη πρόβλεψη για επισφάλειες ανείσπρακτων μισθωμάτων και μια γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή. Στις λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες στις οικονομικές του καταστάσεις, για το σύνολο των αναμενόμενων εισπρακτέων μισθωμάτων και μια γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή.

### **2.11.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 17**

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 τους αξία. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα πάγια και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου. Η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε όλες τις περιπτώσεις. Τα ΔΛΠ έρχονται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, η ελληνική νομοθεσία προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων παγίων από την εκμισθώτρια εταιρεία leasing στη βάση της διάρκειας της μίσθωσης, ενώ με βάση τους κανόνες του προτύπου αυτού, τις αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής στη βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Ακόμη, 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 καταβάλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και έσοδο για τον εκμισθωτή) που αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση. Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.



## **2.12.ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ**

### **2.12.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 18**

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 οποιεσδήποτε 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 αναγνωριστεί σαν έσοδο από πώληση αγαθών και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης. Σε περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τη δυνατότητα είσπραξης κάποιου ποσού, το οποίο περιλαμβάνεται στα έσοδα, το κάνει να θεωρείται ως έξοδο και όχι ως ποσό προσαρμογής των εσόδων. Γενικότερα, οποιαδήποτε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες αποτελεί έξοδο της επιχείρησης και αναγνωρίζεται έτσι στα αποτελέσματα χρήσεως και όχι ως ποσό προς μείωση των πωλήσεων ή γενικά των εσόδων της επιχείρησης. Όσον αφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, οι ακριβείς υπολογισμοί ως προς το ύψος της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι δυνατό να γίνουν κάτω από τις προϋποθέσεις, που ορίζει το πρότυπο αυτό, σύμφωνα με τις οποίες, οι συμβατικές υποχρεώσεις όλων των μερών του έργου πρέπει να έχουν εκτελεστεί πλήρως, το τελικό τίμημα να έχει συμφωνηθεί εκ των προτέρων και ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης να έχουν επίσης συμφωνηθεί. Οι τόκοι, τα δικαιώματα και τα μερίσματα, δηλαδή τα έσοδα που προέρχονται από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους έναντι ανταλλάγματος, αναγνωρίζονται

ως έσοδα μόνο αν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πιστεύεται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αν το ύψος των αναμενόμενων εσόδων μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία.

Η βάση υπολογισμού των εσόδων αυτών διαφέρει αναλόγως της μορφής του και μπορεί να αναλυθεί ως ακολούθως: ● Δικαιώματα : υπολογίζονται βάσει της συμφωνίας που έχει συναφθεί για την χρήση τους από τρίτους. ● Τόκοι : υπολογίζονται με βάση τη διάρκεια της χρονικής περιόδου καθώς και με το ύψος του επιτοκίου. ● Μερίσματα : υπολογίζονται βάσει του ποσοστού που προτείνεται, του αριθμού των μετοχών που κατέχει η επιχείρηση καθώς επίσης και της καθορισμένης ημερομηνίας πληρωμής. 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.

### **2.12.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 18**

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 διαθεσίμων 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.

## **2.13.ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ**

### **2.13.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 19**

Το πρότυπο αυτό περιγράφει το λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης, από πλευράς εργοδότη, των παροχών και των ωφελημάτων που καταβάλλονται ή που οφείλονται στους εργαζομένους της επιχείρησης. Με βάση τις οδηγίες του προτύπου, οι υποχρεώσεις και τα ωφελήματα προς τους εργαζομένους για τις παρερχόμενες υπηρεσίες από αυτούς θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, ανεξαρτήτως αν αυτές έχουν καταβληθεί ή όχι. Η αναγνώριση αυτή θα πρέπει να παρουσιάζεται σαν έξοδο της επιχείρησης που οφείλεται για τις παρερχόμενες υπηρεσίες εκ μέρους των εργαζομένων. Οι παροχές και τα ωφελήματα προς τους εργαζομένους χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες, ανάλογα με τη διάρκεια και το χρόνο χορήγησής τους:

► Βραχυπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα εργαζομένων, όπως μισθοί, ημερομίσθια, επιδόματα αδείας και ασθένειας, εργοδοτικές εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία και άλλες παροχές. Ο λογιστικός χειρισμός των βραχυπρόθεσμων παροχών και ωφελημάτων είναι συνήθως απλός στην εφαρμογή του, για το λόγο ότι δεν χρειάζεται εφαρμογή αναλογιστικών μεθόδων ή προεξοφλήσεων οποιωνδήποτε ποσών. Αυτού του είδους οι παροχές και τα ωφελήματα θα πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταμερίζονται στην περίοδο που αντιστοιχούν, είτε ως έξοδο έναντι των εσόδων, είτε ως κεφαλαιουχική δαπάνη. Θα πρέπει, λοιπόν, να αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρέωση της επιχείρησης προς τους εργαζομένους μειωμένη με τις οποιεσδήποτε προκαταβολές. Εάν οι προκαταβολές είναι μεγαλύτερες από την υποχρέωση, τότε θεωρούνται προπληρωμές για την παροχή μελλοντικών υπηρεσιών από τους εργαζομένους. Οι βραχυπρόθεσμες αποζημιώσεις λόγω απουσίας από την εργασία χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, στις Συσσωρευτικές και στις Μη Συσσωρευτικές. Στην πρώτη περίπτωση ο εργαζόμενος δικαιούται να μεταφέρει οποιεσδήποτε απουσίες δεν έχει πραγματοποιήσει από την μια περίοδο στην άλλη, χωρίς να χάσει το δικαίωμα πραγματοποίησής τους. Στη δεύτερη περίπτωση, εάν κάποιος εργαζόμενος δεν διεκδικήσει τις απουσίες που δικαιούται για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ή μια συγκεκριμένη περίοδο, τότε δεν δικαιούται να τις διεκδικήσει την επόμενη περίοδο. Οι συσσωρευτικές απουσίες όμως, διακρίνονται και σε Επενδυμένες (vesting), δηλαδή ο δικαιούχος θα δικαιούται τις απουσίες αυτές μετά' αποδοχών, και σε Μη Επενδυμένες (non vesting),

δηλαδή χωρίς αποδοχές. Οποιαδήποτε και να είναι η μορφή των συσσωρευτικών απουσιών, δημιουργείται πάντοτε υποχρέωση, από πλευράς εργοδότη, η οποία θα πρέπει να αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει πάντοτε να δημιουργεί πρόβλεψη για την αναμενόμενη συσσωρευμένη αποζημίωση για απουσίες ως μία επιπρόσθετη υποχρέωση, που πιθανόν να εκδηλωθεί με την καταβολή των απουσιών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αναμενόμενο κόστος διανομής κερδών και δώρων προς τους εργαζομένους θα πρέπει να αναγνωρίζεται από την επιχείρηση, όταν αυτή έχει νομική ή ανειλημμένη υποχρέωση καταβολής των ποσών αυτών και όταν η υποχρέωση αυτή μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία.

► Ασφάλιση παροχών και ωφελημάτων. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μία επιχείρηση εφαρμόζει πρόγραμμα καθορισμένων ωφελημάτων, δυνατό να προχωρήσει στη σύναψη ασφαλιστηρίου συμβολαίου για την κάλυψη διαφορών που τυχόν θα προκύψουν, σαν το πρόγραμμα παροχών τους εργαζόμενους να είχε τη μορφή του προγράμματος καθορισμένων εισφορών. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια επιχείρηση χρηματοδοτεί πρόγραμμα παροχής ωφελημάτων μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία, δημιουργώντας ασφαλιστική κάλυψη βάσει της οποίας η επιχείρηση μένει νομικά υπόλογος ως προς την πληρωμή οποιωνδήποτε ποσών πέραν αυτών που καλύπτονται από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο, τότε το πρόγραμμα αυτό θεωρείται ως πρόγραμμα καθορισμένων ωφελημάτων και η εταιρεία θα πρέπει να παρουσιάζει την ασφαλιστική κάλυψη ως περιουσιακό στοιχείο. Στις περιπτώσεις όμως, κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν είναι χρεωμένη νομικά ή με άλλο τρόπο στην καταβολή οποιουδήποτε ποσού, πέραν αυτού που καλύπτεται από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο, τότε οι πληρωμές αυτές θεωρούνται ως συνδρομή σε πρόγραμμα καθορισμένων ορών και ως συνδρομή προς ένα επενδυτικό πρόγραμμα για την κάλυψη των υποχρεώσεων της επιχείρησης, οι οποίες αποτελούν έξοδα και όχι επένδυση για την επιχείρηση. Οι συνδρομές της επιχείρησης σε πρόγραμμα ορισμένων εισφορών θεωρούνται ως οφειλόμενο έξοδο της επιχείρησης, οποίο θα καταβληθεί μέσα στην περίοδο με την οποία συνδέεται. Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης που προκύπτουν μέσα από προγράμματα της μορφής εκτιμώνται σε τρέχουσα αξία, εκτός αν δεν εμπίπτουν εντός περιόδου 12 μηνών αμέσως μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, οπότε και η εκτίμηση τους βασίζεται σε προεξόφληση των υποχρεώσεων. Ο λογιστικός χειρισμός των υποχρεώσεων που προκύπτουν από πρόγραμμα καθορισμένων ωφελημάτων είναι αρκετά πιο πολύπλοκο από το πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, για το λόγο ότι θα πρέπει να εφαρμοστούν αναλογιστικές μέθοδοι αφενός μεν για τον υπολογισμό των υποχρεώσεων και

των εξόδων που προκύπτουν από ένα τέτοιο πρόγραμμα και αφετέρου των πιθανών κερδών ή ζημιών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιας μορφής υπολογισμούς. Πέραν αυτού υποχρεώσεις υπολογίζονται βάση της μεθόδου προεξόφλησης, για το λόγο ότι αυτές ενδεχομένως να εξοφληθούν αρκετά χρόνια μετά το έτος κατά το οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες των εργαζομένων.

► Παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης, παροχές αυτής της μορφής πιθανόν να αποτελούν ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, μια ασφαλιστική κάλυψη ή η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Τα προγράμματα παροχής και ωφελημάτων και μετά την συνταξιοδότηση διαχωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τα Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών και Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών και Ωφελημάτων. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο προγραμμάτων έγκειται στο γεγονός ότι στην πρώτη περίπτωση η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να συνεισφέρει ένα καθορισμένο ποσό σε συγκεκριμένο ταμείο, μέσα από το οποίο καλύπτονται οι παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία.

Στη δεύτερη περίπτωση οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ως προς τις εισφορές της προς τα ταμεία που περιλαμβάνονται στα προγράμματα αυτά δεν έχουν σταθερό ή καθορισμένο ύψος και υπάρχει η δυνατότητα οι εισφορές αυτές να επηρεάζονται από το γενικό δείκτη τιμών ή ακόμη και από τυχόν πληθωριστικές άσεις.

► Παροχές τερματισμού απασχόλησης, δηλαδή οι παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων που προέρχονται μέσα από διακοπή της εργασιακής σχέσεως συγκεκριμένου εργαζομένου ή ομάδας εργαζομένων πριν από τη φυσιολογική αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησης ή όταν η επιχείρηση παρέχει δέσμη οικονομικών ωφελημάτων προς τους εργαζομένους ως κίνητρα για εθελοντική έξοδο από την επιχείρηση. Αυτή η δέσμευση πηγάζει βασικά μέσα από ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για την εφαρμογή των πιο πάνω, χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε πιθανότητα απόσυρσής του. Το πρόγραμμα αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με την περιγραφή των εργασιών, της θέσης του πλησιέστερου αριθμού εργαζομένων που επηρεάζονται από το πρόγραμμα, «Πληροφορίες για τις παροχές και τα ωφελήματα που θα αποδοθούν στην κάθε θέση και τάξη εργαζομένων λόγω της λήξεως της εργασιακής σχέσεως και το χρονοδιάγραμμα εντός του οποίου αναμένεται να ολοκληρωθεί η εφαρμογή του προγράμματος. Εάν η υποχρέωση που έχει δημιουργηθεί για αποζημίωση λόγω εξόδου από την επιχείρηση πρόκειται να καταβληθεί μετά από 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, τότε το ποσό αυτό θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις προεξοφλημένο

στη σημερινή του αξία με τον τρέχοντα συντελεστή απόδοσης. Σε περίπτωση ενθάρρυνσης σχεδίου εθελοντικής αποχώρησης, η πρόβλεψη για την αποζημίωση θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τον αναμενόμενο αριθμό των εργαζομένων που πιστεύεται ότι θα ασκήσουν το δικαίωμα αυτό. Με βάση τις οδηγίες του προτύπου αυτού, οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν οποιαδήποτε αναφορά σχετικά με τα προγράμματα παροχής ωφελημάτων προς τους εργαζομένους. Το πρότυπο αυτό περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται αναφορικά με τις παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων και εφαρμόζεται όταν οι παροχές ή τα ωφελήματα πηγάζουν από ατομικές ή κλαδικές συμβάσεις εργαζομένων με την επιχείρηση, όταν οι παροχές ή τα ωφελήματα που προέρχονται από νομοθετικές ρυθμίσεις του κράτους ή του κλάδου είναι πιθανόν να επηρεάζουν το σύνολο των εργαζομένων της χώρας ή όταν πηγάζουν από ανεπίσημη πρακτική (κεκτημένα δικαιώματα) και αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης να τα εφαρμόσει.

### **2.13.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 19**

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. Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών. Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείτε το επόμενο οικονομικό έτος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 20

#### ΕΩΣ 41

---

#### 3.1 ΔΛΠ 20: ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

##### 3.1.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 20

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν ενίσχυση υπό τη μορφή μεταβίβασης πόρων προς την εταιρεία, με την προϋπόθεση τη συμμόρφωση της προς συγκεκριμένους όρους που θέτει το κράτος και που σχετίζονται με τις συνήθεις δραστηριότητές της. Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων δεν περιλαμβάνει εμπορικές συναλλαγές με το κράτος, οι οποίες αποτελούν μέρος των συνηθισμένων εμπορικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων και τις αναγκαίες πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται μέσα από τις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων προς πληροφόρηση όλων όσων θα χρησιμοποιήσουν αυτές προς ενημέρωση. Με την εφαρμογή του προτύπου αυτού επιδιώκεται η παρουσίαση του εσόδου που προκύπτει μέσα από την εν λόγω επιχείρηση καθώς και της επίδρασης που μπορεί να έχει επί των αποτελεσμάτων και των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης σαν σύνολο. Οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε είναι σε μετρητά είτε όχι, πρέπει να αναγνωρίζονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης, μόνο εάν η επιχείρηση συμμορφώνεται με τους κανονισμούς και τους όρους κάτω από τους οποίους έχουν παραχωρηθεί και όταν είναι βέβαιο ότι θα παραλάβει την κρατική επιχορήγηση.

Η μορφή με την οποία θα δοθεί η κρατική επιχορήγηση, δεν επηρεάζει τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού ή της παρουσίασης αυτής στις οικονομικές καταστάσεις και θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ως έσοδο και όχι ως μέρος των ιδίων συμφερόντων των μετόχων, αυξάνοντας την καθαρή θέση της επιχείρησης. Η κρατική επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο και θα πρέπει να αναγνωρίζεται σταδιακά στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης βάσει σταθερής ακολουθούμενης λογιστικής αρχής για την κάθε περίοδο. Η διάρκεια της σταθερής αυτής αναγνώρισης και της ακολουθούμενης λογιστικής αρχής θα πρέπει να συμβαδίζει με την μέθοδο απόσβεσης ή διαγραφής του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε με τον τρόπο αυτό. Εάν η κρατική επιχορήγηση ή ενίσχυση δόθηκε για την απόκτηση ακινήτου, που δεν αποσβένεται, τότε η αναγνώριση του εσόδου από την επιχορήγηση θα πρέπει να αναγνωριστεί περιοδικά στα

βιβλία της επιχείρησης, βάσει της ίδιας μεθόδου που ακολουθείται για την απόσβεση Π.χ. των εγκαταστάσεων που ανεγέρθηκαν επί του αντίστοιχου τεμαχίου γης, σύμφωνα με την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση τους, ή με τους όρους ή κανονισμούς βάσει των οποίων τους δόθηκε η επιχορήγηση. Στις περιπτώσεις αυτές το πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στη δίκαιη αξία του, ποσό που αντιπροσωπεύει και το ύψος της κρατικής επιχορήγησης. Ο λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων που θα πρέπει να επιστραφούν προς το κράτος αποτελεί σε πρώτη φάση «αναθεώρηση λογιστικών υπολογισμών» και πρέπει να βασίζεται στις προβλέψεις και οδηγίες του ΔΛΠ 8 (λογαριασμός αποτελεσμάτων, ουσιώδη λάθη και αλλαγές λογιστικών αρχών). Πέραν όμως αυτού, ο λογιστικός χειρισμός της επιστροφής της επιχορήγησης, διαφέρει εάν αυτή δόθηκε για την απόκτηση πάγιου περιουσιακού στοιχείου ή αν σχετίζεται άμεσα με τα έσοδα της Επιχείρησης. Εάν δόθηκε για την απόκτηση πάγιου στοιχείου, τότε το ποσό προς επιστροφή θα πρέπει να χρεωθεί στο λογαριασμό του αντίστοιχου παγίου, αυξάνοντας το λογιστικό του υπόλοιπο ή να χρεωθεί ο λογαριασμός του αντίστοιχου αναβαλλόμενου εσόδου. Στην περίπτωση που η επιχορήγηση σχετίζεται άμεσα με τα έσοδα της επιχείρησης, τότε οποιοδήποτε ποσό προς επιστροφή θα πρέπει να χρεωθεί πρώτα στον αντίστοιχο λογαριασμό του αναβαλλόμενου εσόδου που δημιουργήθηκε με την παροχή της Επιχορήγησης και, οποιοδήποτε ποσό δεν έχει απορροφηθεί, να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Ο ίδιος τρόπος λογιστικού χειρισμού ισχύει στην περίπτωση όπου δεν υπάρχει διαθέσιμο υπόλοιπο αναβαλλόμενου εσόδου προς διαγραφή. Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες, όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις, με την περιγραφή της φύσης της νέας κρατικής επιχορήγησης, καθώς και οποιωνδήποτε άλλων που προϋπάρχουν, για το μέγεθος τους, θα πρέπει να περιέχουν περιγραφή της λογιστικής αρχής που εφαρμόστηκε για τον λογιστικό χειρισμό της επιχορήγησης καθώς και τον τρόπο παρουσίασης της επιχορήγησης στις οικονομικές καταστάσεις, όπως αναφέρθηκαν παραπάνω, και ακόμη να αναφέρει τους όρους ή κανονισμούς που σχετίζονται με την επιχορήγηση και με τους οποίους η επιχείρηση δεν έχει πλήρως συμμορφωθεί.

### **3.1.2 Διαφορές του ελληνικού δικαίου με το ΔΛΠ 20**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το ελληνικό δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4<sup>η</sup> οδηγία της ΕΟΚ. Η μόνη διαφορά είναι ότι σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά



παγίων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης, ενώ στο ΔΛΠ κάτι τέτοιο δεν επιτρέπεται. Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του παγίου στοιχείου.

### **3.2 ΔΛΠ 21 : ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ**

#### **3.2.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 21**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στις περιπτώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες παράλληλα με τις εγχώριες συναλλαγές τους, πραγματοποιούν και συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή διατηρούν δραστηριότητες σε χώρες με διαφορετικό νόμισμα. Το πρότυπο αυτό, λοιπόν, ασχολείται με τη μετατροπή και αναγνώριση των συναλλαγών από το ξένο νόμισμα στο νόμισμα αναφοράς της μονάδας αναφοράς. Ως «νόμισμα αναφοράς» θεωρείται το επίσημο νόμισμα της χώρας που εδρεύει η επιχείρηση και βάσει του οποίου εκδίδει τις οικονομικές της καταστάσεις. «Μονάδα αναφοράς» ονομάζεται η επιχείρηση, η οποία εκδίδει τις οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες αναφέρονται τα πρότυπα. Επίσης, καθορίζει την μέθοδο που θα πρέπει να ακολουθηθεί για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των μονάδων που λειτουργούν σε χώρα με νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα αναφοράς, έτσι ώστε οι καταστάσεις αυτές να μπορούν να ενοποιηθούν με τις οικονομικές καταστάσεις της μονάδας αναφοράς και να είναι δυνατή η παρουσίαση των οποιωνδήποτε επιδράσεων προκύπτουν από την μετατροπή του ξένου συναλλάγματος στο νόμισμα αναφοράς.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι οποιαδήποτε συναλλαγή σε ξένο νόμισμα καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της μονάδας αναφοράς βάση του συναλλάγματος αναφοράς, εφαρμοζόμενων των τιμών συναλλάγματος που ισχύουν κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Συνήθως η τιμή συναλλάγματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν ακολουθείται στην πράξη κι έτσι, επιτρέπεται η χρήση της μέσης τιμής συναλλάγματος συγκεκριμένης περιόδου, με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπάρξουν σημαντικές διακυμάνσεις στη μέση τιμή του συναλλάγματος κατά τις περιόδους αυτές. Διαφορετικά, το αποτέλεσμα των μετατροπών σε νόμισμα αναφοράς δεν μπορεί να είναι αξιόπιστο.

Η μετατροπή ισολογισμού από ξένο νόμισμα σε νόμισμα αναφοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού πρέπει να γίνεται βάσει των ακόλουθων αρχών: • Τα στοιχεία του ισολογισμού που υποδηλώνουν μετρητά και δεν εμφανίζονται σε αξίες ιστορικού κόστους ή μετά από αποτίμηση, όπως μετρητά ταμείου, υποχρεώσεις, πελάτες, μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με βάση τις τιμές συναλλάγματος που ίσχυαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. • Τα μη χρηματικά στοιχεία του ισολογισμού, όπως είναι τα αποθέματα, τα πάγια και τα οποία εμφανίζονται σε ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. • Τα μη χρηματικά στοιχεία του ισολογισμού, που εμφανίζονται σε δίκαιη τρέχουσα αξία κατόπιν αποτίμησης, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κατά την ημερομηνία προσδιορισμού της δίκαιης αξίας τους. Οι συναλλαγματικές διαφορές που πιθανόν να προκύψουν μέσα από συναλλαγές με χρηματικά στοιχεία ή από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από ξένο νόμισμα στο νόμισμα αναφοράς, θα πρέπει να μεταφέρονται στα αποτελέσματα της αντίστοιχης χρήσης ως κέρδη ή ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές. Εξάριση, αποτελεί η συναλλαγματική διαφορά που πιθανόν να προκύψει από την μετατροπή της καθαρής επένδυσης στην μονάδα του εξωτερικού στο νόμισμα αναφοράς. Η διαφορά αυτή θα πρέπει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις την μονάδας αναφοράς μαζί με τα υπόλοιπα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, ενώ η καταχώρηση της στα λογιστικά βιβλία της μονάδας αναφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο κατά την περίπτωση πώλησης της επένδυσης. Η διαφορά που θα προκύψει τότε, θα πρέπει να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της μονάδας αναφοράς, μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκε, ως κέρδος ή ζημία, αναλόγως της περιπτώσεως.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αγορά παγίου περιουσιακού στοιχείου, από σημαντική υποτίμηση νομίσματος, προστίθενται στην αξία του παγίου με κεφαλαιοποίηση της συναλλαγματικής διαφοράς. Αυτό επιτρέπεται υπό την προϋπόθεση ότι το λογιστικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κεφαλαιοποίηση αυτή δεν είναι υψηλότερο από την χαμηλότερη της «αξίας αντικατάστασης του παγίου» και της «αναμενόμενης πραγματοποιήσιμης αξίας του».

Οι δραστηριότητες εξωτερικού της μονάδας αναφοράς διακρίνονται σε δύο βασικές μορφές με βάση τον τρόπο λειτουργίας τους: • Εργασίες εξωτερικού, πρόκειται για λειτουργίες του εξωτερικού, οι οποίες θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος ή συνέχιση των λειτουργιών της μονάδας αναφοράς, η οποία και θα εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις. • Οικονομικές μονάδες εξωτερικού λειτουργούν ως ανεξάρτητες από την

μονάδα αναφοράς και αναπτύσσουν δικές τους οικονομικές δραστηριότητες και λειτουργίες, οι οποίες κατά συνέπεια οδηγούν στην πλήρη ανάπτυξη τους.

Όσον αφορά τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, η επιχείρηση θα πρέπει να αναφέρει τον τρόπο χειρισμού των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν, δίνοντας πληροφορίες για το ποσό που περιέχεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, για το ποσό που μεταφέρθηκε στην καθαρή θέση, για το ποσό με το οποίο έχει αυξηθεί η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου και να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους η μονάδα εξωτερικού χρησιμοποιεί διαφορετικό νόμισμα από το «τοπικό» νόμισμα. Σε περίπτωση που υπάρξει διαφοροποίηση του τρόπου λειτουργίας, δηλαδή από εργασίες εξωτερικού σε οικονομική μονάδα εξωτερικού και αντιστρόφως, τότε θα πρέπει να δοθούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων κάποιες επεξηγήσεις, για τους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή αυτή, τη φύση της αλλαγής ως προς την ταξινόμηση, την πιθανή επίδραση επί της καθαρής θέσης και την πιθανή επίδραση που θα μπορούσε να έχει στα προηγούμενα χρόνια, εάν η αλλαγή συνέβαινε προηγουμένως.

### **3.2.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 21**

Κύρια διαφορά μεταξύ ελληνικού δίκαιου και ΔΛΠ είναι ότι κατά το πρώτο, όλα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Όσον αφορά το χειρισμό κέρδους ή ζημίας από συναλλαγματικές διαφορές, ο ΚΒΣ ορίζει ότι οι χρεωστικές διαφορές, αφού συμψηφισθούν με τυχόν πιστωτικές διαφορές από αντίστοιχα δάνεια, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ανάλογα με την απομένουσα χρονική διάρκεια του δανείου. Τα ΔΛΠ επιτρέπουν ένα τέτοιο χειρισμό, επιτρέπουν όμως και την ολική εξοδοποίηση των σχετικών διαφορών στη χρήση. Ακόμη μια διαφορά έγκειται στο ότι υπό καθεστώς ΔΛΠ, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις πρέπει να απεικονίζονται στη καθαρή θέση μέχρι τη μεταβίβαση τους, οπότε θα αναγνωριστεί το σχετικό εισόδημα ή δαπάνη. Τα ίδια ισχύουν και για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που γίνονται για αντιστάθμιση κινδύνου από επένδυση σε αλλοδαπή επιχείρηση. Με βάση όμως τον ΚΒΣ, οι παραπάνω συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα και αναλόγως εκπίπτουν ή συνυπολογίζονται στα φορολογικά εισοδήματα.

### 3.3 ΔΛΠ 22: ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

#### 3.3.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 22

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

- ▶ Ενοποίηση επιχειρήσεων είναι η συνένωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε μια οικονομική μονάδα, όπου η μία εκ των δύο αποκτά τον έλεγχο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της άλλης. Από την ενοποίηση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων μπορεί να προκύψει μεταξύ τους η σχέση «μητρικής - θυγατρικής», κατά την οποία η αγοράστρια (μητρική) θα πρέπει να εφαρμόσει τις αξιώσεις του προτύπου για την ετοιμασία ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, μέσα από την ενοποίηση, υπάρχει η πιθανότητα να προκύψει μια νέα οικονομική μονάδα.
- ▶ Ενοποίηση με εξαγορά είναι η συνένωση ξεχωριστών επιχειρήσεων κατά την οποία ο αγοραστής αποκτά τον έλεγχο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των λειτουργιών της άλλης επιχείρησης, με αντάλλαγμα την παραχώρηση περιουσιακών στοιχείων ή την έκδοση μετοχικού κεφαλαίου ή μεριδίων. Μια επιχείρηση θεωρείται ότι κατέχει τον έλεγχο μιας άλλης, όταν κατέχει άμεσα περισσότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας αυτής. Στις συναλλαγές εξαγοράς ο αγοραστής αναλαμβάνει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης και εκδίδει μετοχές προς τους μετόχους της αγοραζόμενης επιχείρησης για την εξαγορά του ελέγχου της. Η εκτίμηση των συναλλαγών αυτών βασίζεται στις τρέχουσες αξίες των στοιχείων που αναλαμβάνει ο αγοραστής για την καταχώρηση της εξαγοράς. Η ημερομηνία κατά την εξαγορά είναι σημαντική για τους λογιστικούς χειρισμούς που θα πρέπει να γίνουν στα βιβλία του αγοραστή. Κατά την ημερομηνία αυτή ο αγοραστής θα πρέπει να αναγνωρίσει τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που έχει αναλάβει από την άλλη επιχείρηση, όπως και οποιοδήποτε ποσό, αρνητικό ή θετικό, που σχετίζεται με την φήμη και πελατεία της επιχείρησης που έχει αγοραστεί, αλλά και οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές προκύψουν από την αγοραζόμενη επιχείρηση μετά την ημερομηνία εξαγοράς και μόνον

αυτά,θα πρέπει να αναγνωριστούν κατά την αναλογία του ποσοστού εξαγοράς στα αποτελέσματα χρήσεως του αγοραστή. Η κάθε εξαγορά θα πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία του αγοραστή σε αξία κόστους, το οποίο αντιπροσωπεύεται από το τίμημα που καταβάλλεται στον πωλητή με οποιοδήποτε τρόπο για την απόκτηση του ελέγχου επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, πλέον οποιωνδήποτε εξόδων σχετίζονται με τη συναλλαγή, όπως είναι οι επαγγελματικές αμοιβές λογιστών, ελεγκτών, νομικών και εκτιμητών. Τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που αποκτήθηκαν από την εξαγορά και θα πρέπει να αναγνωριστούν στα βιβλία του αγοραστή, πρέπει να είναι μόνο εκείνα τα οποία κατείχε ο πωλητής και εντοπίστηκαν κατά την ημερομηνία της εξαγοράς με τις προϋποθέσεις ότι ο αγοραστής αναμένει μελλοντική εισροή οικονομικών ωφελημάτων και ότι μπορεί να γίνει ακριβής υπολογισμός του κόστους που θα προκύψει ή της πραγματικής τους αξίας. Βάσει του γενικού κανόνα του προτύπου τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμηθούν στο σύνολο της δίκαιης αξίας τους κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους και κατά το ποσοστό του συμφέροντος που αποκτήθηκε από τον αγοραστή και στο σύνολο του λογιστικού υπολοίπου του ποσοστού του συμφέροντος της μειοψηφίας που υπήρχε πριν από την ημερομηνία εξαγοράς.

Ειδικότερα, οι γενικές οδηγίες του προτύπου για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας και της αποτίμησης των στοιχείων αυτών, ορίζουν ότι τα διαπραγματευόμενα χρεόγραφα σε χρηματιστήριο θα πρέπει να εμφανίζονται στην τρέχουσα αξία της αγοράς, τα μη διαπραγματευόμενα χρεόγραφα σε καθ' υπολογισμό αξίες λαμβάνοντας υπόψη Π.χ. το ποσοστό απόδοσης, τα εισπρακτέα ποσά στην τρέχουσα αξία των βιβλίων μειωμένη με πρόβλεψη για τυχόν επισφάλειες, τα αποθέματα ετοιμών στην αναμενόμενη τιμή πώλησης, μειωμένη με τυχόν έξοδα πώλησης και λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή, η παραγωγή σε εξέλιξη στην αναμενόμενη τιμή πώλησης, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης, τυχόν έξοδα πώλησης και λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή, τα γήπεδα και τα κτίρια στην τρέχουσα αξία της αγοράς, τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις στην τρέχουσα αξία της αγοράς βάσει εκτιμήσεως ή στην αποσβεσμένη αξία αντικατάστασης, τα ωφελήματα προσωπικού στις περιπτώσεις «καθορισμένων προγραμμάτων», η παρούσα αξία τους μειωμένη με τα στοιχεία ενεργητικού του προγράμματος, οι υποχρεώσεις στην τρέχουσα αξία των βιβλίων, μειωμένη με το τρέχον ποσοστό επιτοκίου, εάν πρόκειται για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καθώς θα πρέπει να εμφανίζεται και πρόβλεψη για τυχόν υποχρεώσεις που πιθανόν να προκύψουν από διακοπή ή μείωση των δραστηριοτήτων. Φήμη και πελατεία αποτελεί οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται πέραν της καθαρής και δίκαιης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που

υπήρχαν κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Η αξία της φήμης και πελατείας αντιπροσωπεύει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ο αγοραστής πιστεύει να εισρεύσουν στην επιχείρηση. Θα πρέπει να διαγράφεται με βάση την αναμενόμενη χρονική διάρκεια δημιουργίας οικονομικών ωφελημάτων προς την επιχείρηση και η διαγραφή της δεν θα πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο 20 ετών. Αυτό το ποσό θα πρέπει να εμφανίζεται πάντοτε στην αξία κτήσεως μειωμένο με την αντίστοιχη συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση. Η προτεινόμενη μέθοδος διαγραφής της «φήμης και πελατείας» είναι αυτή του σταθερού συντελεστή. Η σταδιακή διαγραφή της αντιπροσωπεύει την μείωση των αναμενόμενων οικονομικών ωφελημάτων λόγω φθοράς των δυνατοτήτων της. Η αρνητική αξία της φήμης και πελατείας προέρχεται από την καταβολή οποιουδήποτε ποσού χαμηλότερου της καθαρής και δίκαιης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού που αναλαμβάνει ο αγοραστής κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Η διαφορά αυτή μπορεί να οφείλεται στην υπερτίμηση των στοιχείων ενεργητικού ή στην υποτίμηση των στοιχείων παθητικού κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Στις περιπτώσεις που ο αγοραστής μπορεί να δημιουργήσει και να αναγνωρίσει προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα τα οποία δεν εμφανίζονται στα βιβλία του πωλητή κατά την ημερομηνία εξαγοράς, αλλά προέρχονται μέσα από τις προσδοκίες και το επιχειρηματικό πλάνο του αγοραστή, το ποσοστό της αρνητικής φήμης και πελατείας που σχετίζεται με αυτές τις προβλέψεις μπορεί να αποσβεστεί μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων βάσει του βαθμού στον οποίο οι εν λόγω προβλέψεις πραγματοποιούνται. Εάν οι προβλέψεις αυτές δεν πραγματοποιηθούν, τότε, το μέρος της αρνητικής αξίας της φήμης και πελατείας που δεν υπερβαίνει την αξία των μη χρηματικών στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν, αναγνωρίζεται σταδιακά ως έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η μέθοδος διαγραφής του βασίζεται επί του μέσου σταθμικού της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης των στοιχείων αυτών. Αντίθετα οποιοδήποτε μέρος της αρνητικής αξίας της φήμης και πελατείας υπερβαίνει την αξία των μη χρηματικών στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν, αναγνωρίζεται άμεσα ως έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Για σκοπούς ισολογισμού, το ποσό της αρνητικής φήμης και πελατείας εμφανίζεται μαζί με τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία ως αφαιρετικό. Όταν η συμφωνία εξαγοράς επιτρέπει την προσαρμογή του τιμήματος για οποιοδήποτε ενδεχόμενο υπάρχει να εκδηλωθεί στο μέλλον κάποιο συγκεκριμένο γεγονός, η υλοποίηση του οποίου θα προκαλέσει τη δημιουργία οποιουδήποτε στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού, που θα επιφέρει κάποιο έσοδο ή έξοδο, τότε η τιμή εξαγοράς προσαρμόζεται με την αντίστοιχη πρόβλεψη κατά την ημερομηνία εξαγοράς, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια. Εάν το ενδεχόμενο αυτό δεν πραγματοποιηθεί στο μέλλον, η πρόβλεψη που έχει δημιουργηθεί διαγράφεται με αντίστοιχη επίδραση επί της

φήμης και πελατείας που έχει δημιουργηθεί.► Ενοποίηση συμφερόντων έχουμε στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει επικρατέστερο μέλος και οι μέτοχοι των επιχειρήσεων που συνενώνονται έχουν σχεδόν ίσες δυνάμεις επιρροής επί της διαχείρισης της νέας επιχείρησης. Αποτέλεσμα αυτού είναι η από κοινού συνεργασία για την διαχείριση των κινδύνων και τον καταμερισμό των ωφελημάτων.Στις ενοποιήσεις αυτής της μορφής, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού των αντίστοιχων επιχειρήσεων συγκεντρώνονται σε ένα κοινό λογαριασμό, τον «λογαριασμό συμφερόντων», ενώ δεν δημιουργείται «φήμη\ πελατεία», διότι δεν υπάρχει το στοιχείο της εξαγοράς, όπου το αντίστοιχο τμήμα καθορίζει και τη διαφορά με τη συνολική αξία ή κόστος των αγορασθέντων.Επιπλέον, οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει μεταξύ του μετοχικού κεφαλαίου που έχει εκδοθεί και αυτού που έχει αναλάβει η νέα επιχείρηση, θα πρέπει να εμφανίζεται ως προσαρμογή ιδίων συμφερόντων τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις των ενωμένων επιχειρήσεων πρέπει να λαμβάνουν συγκριτικά στοιχεία του προηγούμενου έτους, σαν η συγχώνευση αυτή να είχε γίνει το προηγούμενο έτος.Γενικότερα, σε όλες τις περιπτώσεις ενοποίησης επιχειρήσεων θα πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις της μονάδας αναφοράς, να γίνεται περιγραφή και να αναφέρονται οι ονομασίες των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, όπως επίσης θα πρέπει να αναφέρονται, οι λογιστικοί χειρισμοί για την υλοποίηση της ενοποίησης, η ημερομηνία από την οποία ισχύει η ενοποίηση καθώς και οι δραστηριότητες ή λειτουργίες που καταργούνται λόγω της ενοποίησης. Στις περιπτώσεις ενοποίησης με εξαγορά, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου που εξαγοράζονται, με το κόστος της εξαγοράς και με τον τρόπο καταβολής του τιμήματος εξαγοράς. Όσον αφορά το θέμα της «φήμης και πελατείας», οι οικονομικές καταστάσεις Θα πρέπει να «Περιέχουν, τη διάρκεια της περιόδου διαγραφής, αν υπερβαίνει τα 20 έτη και τους λόγους, εάν η διαγραφή δεν γίνεται με σταθερό συντελεστή, θα πρέπει να δίνονται οι λόγοι εφαρμογής της νέας μεθόδου, να αναφέρονται επίσης, σε ποια ποσά του λογαριασμού αποτελεσμάτων περιλαμβάνεται η απόσβεση, το συνολικό ποσό στην αρχή του έτους, οι οποιοσδήποτε μεταβολές γίνονται κατά τη διάρκεια του έτους αλλά και το ποσό διαγραφής που αντιστοιχεί στη χρήση.

### **3.3.2 Διαφορές των ελληνικού λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 22**

Γενικά, στα ελληνικά πρότυπα, οι συγχωνεύσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο της συνάθροισης συμφερόντων. Ακόμη, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία, φήμη και

πελατεία, η οποία και αποσβένεται σε 5 έτη ισόποσα. Η αρνητική φήμη και πελατεία αναγνωρίζεται μόνο κατά την ενοποίηση και εγγράφεται απευθείας στην καθαρή θέση της επιχείρησης σαν διαφορά ενοποίησης. Οι συγχωνεύσεις ρυθμίζονται στο ελληνικό δίκαιο από ένα εκτενές πλέγμα διατάξεων, και για φορολογικούς σκοπούς διέπονται από δύο νομοθετήματα, όπου στο ένα επιβάλλεται η αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες ενώ στο άλλο όχι. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ τίθεται ζήτημα διαφορετικού τρόπου υλοποίησης εξαγορών και συγχωνεύσεων, εφόσον θέτουν συγκεκριμένα κριτήρια σχετικά με τη μέθοδο που θα ακολουθηθεί, ενώ με τις ισχύουσες διατάξεις, που έχουν διαμορφωθεί γύρω από έναν άξονα φορολογικών διευκολύνσεων, είναι απλά θέμα επιλογής των εμπλεκόμενων μερών.

### **3.4 ΔΛΠ 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ**

#### **3.4.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 23**

Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι ο λογιστικός χειρισμός των χρηματοοικονομικών εξόδων ή τόκων που προκύπτουν από δανεισμό και περιλαμβάνει τόκους που προέρχονται από βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα δάνεια, από απόσβεση προεξοφλητικών εξόδων σχετικών με δάνεια, από απόσβεση διαφόρων εξόδων σχετικών με τη λήψη δανείων, από χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις που προέρχονται από χρηματοδοτικές μισθώσεις και από συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια σε ξένο νόμισμα και θεωρούνται τακτοποίηση του κόστους δανεισμού. Αυτά τα έξοδα υπό ορισμένες προϋποθέσεις είτε θα αναγνωριστούν ως έξοδα έναντι των εσόδων εντός της χρήσης που έχουν επιτευχθεί είτε θα κεφαλαιοποιηθούν. Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι τα έξοδα ή το κόστος του δανεισμού θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδα έναντι των εσόδων εντός της χρήσεως κατά την οποία έχουν επιτευχθεί.

Εξαίρεση στον κανόνα αυτό αποτελούν τα έξοδα δανεισμού για δάνεια που έχουν δημιουργηθεί για την απόκτηση «εγκεκριμένων» περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αυτά των οποίων η κατασκευή ή προετοιμασία για χρήση διαρκεί αρκετά σημαντικό χρονικό διάστημα.

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



αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία έχουν επιτευχθεί. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού αναγνωρίζεται από τη στιγμή που αρχίζουν οι εργασίες για την απόκτηση του εγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή έχουν γίνει τα πρώτα έξοδα και συνεχίζεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Εάν κατά την διάρκεια διεκπεραιώσεως του έργου υπάρξουν παρατεταμένα διαστήματα αναστολής των εργασιών, τότε τα έξοδα δανεισμού που αντιστοιχούν στα εν λόγω χρονικά διαστήματα δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα έναντι των εσόδων της χρήσεως στην οποία αντιστοιχούν. Με βάση τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες, για τον λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών εξόδων από δανεισμό, για το ποσό των χρηματοδοτικών εξόδων που έχει κεφαλαιοποιηθεί και για τη μέθοδο υπολογισμού των χρηματοδοτικών εξόδων προς κεφαλαιοποίηση.

### **3.4.2 Διαφορές ελληνικού δικαίου με το ΔΛΠ 23**

Η διαφορά του ελληνικού δικαίου με το συγκεκριμένο πρότυπο 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.

## **3.5 ΔΛΠ 24 : ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ**

### **3.5.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 24**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στις συναλλαγές μιας επιχείρησης με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που συνδέονται με αυτή κατά διάφορους τρόπους. Συνδεδεμένα πρόσωπα, στη συγκεκριμένη περίπτωση και για τους σκοπούς του προτύπου, θεωρούνται: → Οι επιχειρήσεις που ελέγχουν ή ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα από την μονάδα αναφοράς, δηλαδή τη μονάδα που εκδίδει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα → Συνεργάτες ή συνέταιροι → Φυσικά πρόσωπα, που άμεσα ή έμμεσα κατέχουν σημαντικό δικαίωμα ψήφου μέσω του οποίου μπορούν να εξασκήσουν επίδραση στην

επιχείρηση.→ Βασικά διοικητικά στελέχη που έχουν τη δυνατότητα διαχείρισης, προγραμματισμού και ελέγχου των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. → Επιχειρήσεις, στις οποίες ο κύριος μέτοχος είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή κύριος μέτοχος της μονάδος αναφοράς. Η εφαρμογή του προτύπου αυτού, αποβλέπει στη διασφάλιση αποφυγής να μην επιτευχθούν καθόλου συναλλαγές ή να μην επιτευχθούν στην αξία με την οποία συμφωνήθηκαν, λόγω της υφιστάμενης σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων προσώπων και της επιχείρησης, εάν δεν υπήρχε οποιαδήποτε σχέση μεταξύ τους. Ακόμη με τους κανόνες του προτύπου διασφαλίζεται η αποφυγή να μην ολοκληρωθούν κάποιες συναλλαγές εάν δεν υπάρχει η σχέση των συνδεδεμένων προσώπων. Το βασικότερο κίνητρο εφαρμογής του προτύπου είναι να διασφαλίσει την επιχείρηση από την απώλεια κερδών ή εσόδων ή από την πραγματοποίηση μεγαλύτερων εξόδων από τα αναμενόμενα, λόγω της δυνατότητας που έχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα να ασκούν έλεγχο ή επίδραση επί των λειτουργιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης προς όφελος των ιδίων. Στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που αφορούν συναλλαγές με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σημαντικές ενδοεταιρικές συναλλαγές, επενδύσεις σε θυγατρικές και συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και τα υπόλοιπα από ανοικτούς αλληλόχρεους λογαριασμούς με τις επιχειρήσεις αυτές. Συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, για τις οποίες θα πρέπει να δοθούν επιπρόσθετες πληροφορίες είναι οι αγοραπωλησίες αγαθών, παγίων, η παροχή ή λήψη υπηρεσιών, συμφωνίες αντιπροσώπευσης, μισθώσεων και παροχής αδειών, χρηματοδοτήσεις και εγγυήσεις και συμβάσεις για θέματα διαχείρισης της επιχείρησης.

Ακόμη στις συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, εκτός από το ότι πρέπει να αναφερθεί η ύπαρξη τους στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την ένδειξη του μεγέθους των συναλλαγών είτε σαν απόλυτη αξία είτε σαν ποσοστό, για την αξία ή το ποσοστό των συναλλαγών σε εκκρεμότητα και για το μέγεθος ή την πολιτική της τιμολόγησης που εφαρμόστηκε. Οι συναλλαγές παρόμοιας φύσης μπορεί να αναφέρονται σαν σύνολο, εκτός και αν η περαιτέρω ανάλυση θεωρείται χρήσιμη για την καλύτερη κατανόηση της επίδρασης των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα. Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν υπήρχαν συναλλαγές ή όχι, με βάση τους κανόνες του προτύπου, η μονάδα αναφοράς θα πρέπει στις καταστάσεις της να αναφέρει ότι υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα.

### **3.5.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 24**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται μόνο οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρικής και οι θυγατρικές αυτών των επιχειρήσεων ή οι συνδεδεμένες μαζί τους. Άλλη σημαντική διαφορά με το πρότυπο αυτό, έγκειται στις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα. Στο προσάρτημα πρέπει να παρατίθεται, για τις εταιρείες που υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, ανάλυση η οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μια από αυτές. Ωστόσο, η μητρική εταιρεία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημα της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών, εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν. Τέλος, σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του ισολογισμού.

## **3.6 ΔΛΠ 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ**

### **3.6.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 27**

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων, οι οποίες τελούν υπό τον έλεγχο μιας επιχείρησης, καθώς και για τον χειρισμό και την παρουσίαση των επενδύσεων της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές της, μέσα στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Αντίθετα, δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για τους λογιστικούς χειρισμούς ενοποίησης, τους λογιστικούς χειρισμούς επενδύσεων σε συνδεδεμένες και για λογιστικούς χειρισμούς επενδύσεων σε κοινοπραξίες.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων στις δραστηριότητες των οποίων η μονάδα αναφοράς ασκεί άμεσο ή έμμεσο έλεγχο, λόγω υπεροχής δικαιωμάτων ψήφου. Η μητρική επιχείρηση, που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να περιλαμβάνει σε αυτές όλες τις θυγατρικές, εσωτερικού και εξωτερικού, εκτός αν η σχέση της με τη θυγατρική είναι

προσωρινή, για το λόγο ότι αγοράστηκε με σκοπό τη μεταβίβαση, ή αν η θυγατρική λειτουργεί κάτω από μακροχρόνιο περιορισμό εξαγωγής συναλλάγματος. Η ενοποίηση των ισολογισμών της μητρικής με τις εξαρτημένες της επιχειρήσεις επιτυγχάνεται με την άθροιση κάθε στοιχείου, το οποίο προκύπτει από όλους τους ισολογισμούς προς ενοποίηση και με την εφαρμογή ορισμένων τακτοποιήσεων, μερικοί εκ των οποίων θα αναφερθούν αμέσως παρακάτω. Το ποσό της επένδυσης της μητρικής στην κάθε θυγατρική / εξαρτημένη θα πρέπει να διαγράφεται με το ανάλογο ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της αντίστοιχης θυγατρικής. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων των θυγατρικών θα πρέπει να περιλαμβάνει διάθεση των αποτελεσμάτων μεταξύ της μητρικής και των συμφερόντων της μειοψηφίας. Ο λογαριασμός των συμφερόντων μειοψηφίας στις ενοποιημένες καταστάσεις θα πρέπει να εμφανίζεται στους ενοποιημένους ισολογισμούς ξεχωριστά από την καθαρή θέση και τις τρέχουσες υποχρεώσεις του ομίλου και πρέπει να περιλαμβάνει το υπόλοιπο και το μερίδιο της μειοψηφίας μέσα από τα ίδια κεφάλαια, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία της εξαγοράς / ενοποίησης, ενώ τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα, οι συναλλαγές και ταπραγματοποιητά κέρδη θα πρέπει να διαγράφονται πλήρως. Τα αποτελέσματα από τις λειτουργίες μιας θυγατρικής θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις από την ημερομηνία εξαγοράς της επιχείρησης και μέχρι και την ημερομηνία της πώλησής της. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ετοιμάζονται με την εφαρμογή κοινών λογιστικών αρχών ως προς τον χειρισμό όμοιων συναλλαγών. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, τότε θα πρέπει να δοθεί η ανάλογη επεξήγηση. Οι ενοποιημένες καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με όλες τις θυγατρικές: κατάσταση όλων των σημαντικών θυγατρικών επιχειρήσεων, στην οποία να αναφέρεται η επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής και το ποσοστό δικαιώματος ψήφου, εάν είναι διαφορετικό από το ποσοστό των μετοχών. Τους λόγους για τους οποίους οι οικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης θυγατρικής δεν περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις, τους λόγους δημιουργίας της σχέσης μητρικής - θυγατρική, στην περίπτωση κατά την οποία η μητρική δεν κατέχει περισσότερο από το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής. Τους λόγους για τους οποίους μια εταιρεία δεν είναι θυγατρική, παρά το γεγονός ότι η επένδυση σε αυτή ξεπερνά το 50% του μετοχικού της κεφαλαίου και την επίδραση από την απόκτηση ή διάθεση θυγατρικής πάνω στην οικονομική θέση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς και ως προς τα συγκριτικά στοιχεία.

### **3.6.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 27**

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

## **3.7 ΔΛΠ 28 : ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

### **3.7.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 28**

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού και της παρουσίασης των επενδύσεων σε συνδεδεμένες εταιρείες στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. «Συνδεδεμένη» θεωρείται η επιχείρηση, στην οποία μπορεί ο επενδυτής να ασκήσει σημαντική επίδραση και η οποία δεν είναι θυγατρική, αλλά ούτε και τη συνδέει σχέση κοινοπραξίας με τον επενδυτή. Η βασική διαφορά με τις εξαρτημένες επιχειρήσεις βρίσκεται στο μέγεθος της επίδρασης που μπορεί να ασκηθεί. Στις εξαρτημένες, ο επενδυτής μπορεί να ασκήσει απόλυτο έλεγχο, πράγμα το οποίο δεν ισχύει στις συνδεδεμένες. Μάλιστα το παρόν πρότυπο αναφέρεται σε «άσκηση επίδρασης» και όχι σε «άσκηση ελέγχου». Ως «σημαντική επίδραση» θεωρείται η δυνατότητα συμμετοχής στον καθορισμό της οικονομικής και λειτουργικής πολιτικής μιας επιχείρησης, χωρίς όμως να υπάρχει η δυνατότητα απόλυτου ελέγχου. Εάν ένας επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 20% των μετοχών μιας επιχείρησης με δικαίωμα ψήφου, τότε θεωρείται ότι μπορεί να έχει «σημαντική επίδραση» πάνω στις αποφάσεις της επιχείρησης, ανεξαρτήτως αν υπάρχουν και άλλοι επενδυτές με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό. Οι μέθοδοι καταχώρησης της επένδυσης στα βιβλία της επιχείρησης είναι δύο.

- ▶ Μέθοδος κόστους. Με βάση τις αρχές της μεθόδου αυτής η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση αναγνωρίζεται στα βιβλία του επενδυτή σε τιμή κόστους. Η

κατανομή κερδών από τα αποτελέσματα χρήσεως ή τα αδιανέμητα κέρδη που αποκτήθηκαν μετά την εξαγορά της συνδεδεμένης, αναγνωρίζονται σαν έσοδο στα βιβλία του επενδυτή (αγοραστή). Η διανομή κερδών πέραν αυτών που αποκτήθηκαν μετά την εξαγορά, θεωρείται ως αποπληρωμή της επένδυσης και αφαιρείται από το κόστος της, δηλαδή πιστώνεται σε αυτό.

► Μέθοδος καθαρής θέσης. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης η επένδυση καταχωρείται αρχικά στην τιμή κτήσεως, η οποία στη συνέχεια μεταβάλλεται σύμφωνα με τα κέρδη ή τις ζημίες που δημιουργούνται μετά την εξαγορά της επιχείρησης, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων αντιστοίχως. Η αξία της επένδυσης μειώνεται με τη διανομή των κερδών που πηγάζουν από τα αποτελέσματα της χρήσεως της συνδεδεμένης μετά την εξαγορά των μετοχών από τον επενδυτή. Το λογιστικό υπόλοιπο της επένδυσης είναι πιθανό να διαφοροποιηθεί και από αλλαγές των ιδίων συμφερόντων της συνδεδεμένης, οι οποίες δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως είναι η επανεκτίμηση πάγιων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι συναλλαγματικές διαφορές και οποιαδήποτε άλλα κέρδη ή ζημίες επηρεάζουν τα ίδια συμφέροντα της συνδεδεμένης. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης της συνδεδεμένης επιχείρησης, ο επενδυτής, συνήθως, χρησιμοποιεί τις πλέον πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συνδεδεμένης που είναι διαθέσιμες σε αυτόν. Εάν προκύψει οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους εξαγοράς της συνδεδεμένης και του ποσοστού του μεριδίου του αγοραστή από την καθαρή αξία των περιουσιακών στοιχείων της συνδεδεμένης, τότε η διαφορά αυτή υπολογίζεται με βάση τις οδηγίες του ΔΛΠ 22. Στην περίπτωση κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της συνδεδεμένης επιχείρησης έχουν ετοιμαστεί βάσει διαφορετικών λογιστικών αρχών από αυτές που εφαρμόζονται από τον επενδυτή, θα πρέπει να αναμορφωθούν με διορθωτικές εγγραφές, έτσι ώστε να ακολουθούν τις ίδιες λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται και από τον επενδυτή στην ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Οι επενδύσεις στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να εμφανίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός και εάν η απόκτηση της επένδυσης είναι προσωρινή με απώτερο στόχο την πώληση της στο εγγύς μέλλον ή εάν στη γεωγραφική θέση που λειτουργεί, υπάρχουν αυστηροί και μακροπρόθεσμοι περιορισμοί εξαγωγής συναλλάγματος, γεγονός το οποίο απαγορεύει στον επενδυτή την εκμετάλλευση των οικονομικών ωφελημάτων από τη συνδεδεμένη επιχείρηση.

Ωστόσο, η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση θα πρέπει να μην αποτιμάται στην καθαρή θέση της επένδυσης, όταν ο επενδυτής δεν ασκεί πλέον σημαντική επίδραση επί της συνδεδεμένης, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι διατηρεί την επένδυση αυτή ή όταν η

συνδεδεμένη λειτουργεί κάτω από αυστηρούς μακροχρόνιους περιορισμούς εξαγωγής συναλλάγματος, που δεν επιτρέπουν τη μεταφορά χρηματικών πόρων. Η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση θα πρέπει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, ανεξάρτητα αν ο επενδυτής εκδίδει ενοποιημένες καταστάσεις ή όχι, με βάση την αξία που έχει υπολογιστεί είτε σε τιμή κόστους, είτε με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είτε ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαθέσιμο προς πώληση.

Εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η αξία της επένδυσης σε συνδεδεμένη επιχείρηση πιθανόν να έχει μειωθεί, τότε για τον υπολογισμό της αξίας της επένδυσης θα πρέπει είτε να υπολογίζεται η τρέχουσα αξία του μεριδίου του επενδυτή με βάση τις μελλοντικές χρηματικές ροές που αναμένεται να δημιουργηθούν από τις δραστηριότητες της συνδεδεμένης επιχείρησης και το αναμενόμενο ποσό είσπραξης από την πώληση της επένδυσης στη συνδεδεμένη, είτε θα πρέπει να υπολογίζεται η τρέχουσα αξία των αναμενόμενων χρηματικών ροών από εισπράξεις μερισμάτων εκ μέρους της συνδεδεμένης, πλέον οποιουδήποτε ποσού προέλθει από την πώληση της. Κάτω από τις κατάλληλες προϋποθέσεις και οι δύο μέθοδοι θα πρέπει να δώσουν το ίδιο αποτέλεσμα. Για τις επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν, κατάσταση στην οποία να αναφέρονται και να περιγράφονται όλες οι σημαντικές επενδύσεις, να αναφέρεται το ποσοστό της κατεχόμενης επένδυσης ως προς το κεφάλαιο της κάθε συνδεδεμένης, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που πηγάζουν από την επένδυση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της αξίας των επενδύσεων αυτών. Οι επενδύσεις που έχουν υπολογιστεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης θα πρέπει να εμφανίζονται ως μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό. Τέλος, το ποσοστό που αναλογεί από τα ετήσια αποτελέσματα της συνδεδεμένης θα πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

### **3.7.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 28**

Το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται είτε αφαιρετικά, στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς, των ιδίων κεφαλλογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης. Με τα ΔΛΠ οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές, είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε

αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Ωστόσο, με βάση τον ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης.

Τέλος, με βάση τα ΔΛΠ, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από 3 μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης. Ο ΚΒΣ επιβάλλει στις επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση, είτε στις 30 Ιουνίου είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπει τη μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία της μητρικής αλλάτελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%.

### **3.8 ΔΛΠ 29: ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ**

#### **3.8.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 29**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στην έκδοση οικονομικών καταστάσεων, είτε ενοποιημένων είτε όχι, σε οικονομικό περιβάλλον όπου επικρατούν υπερπληθωριστικές συνθήκες. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά των συνθηκών αυτών είναι η γενική προτίμηση της χρήσης ή φύλαξης περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγής με αυτά, σε οποιαδήποτε μορφή εκτός από το νόμισμα αναφοράς και η συνολική αύξηση του πληθωρισμού σε περίοδο τριών περίπου ετών, να ισούται ή να υπερβαίνει το 100%, καθώς και διάφοροι άλλοι λόγοι.

Συνθήκες αυτής της μορφής δημιουργούνται για το λόγο ότι η αγοραστική δύναμη του νομίσματος της εν λόγω χώρας ή περιοχής έχει μειωθεί σε τέτοια επίπεδα, που οι αξίες συναλλαγών στο πρόσφατο παρελθόν δεν μπορεί να συγκριθούν στο μέγεθος με τις αξίες μετέπειτα συναλλαγών λόγω της σημαντικότητας στην διαφοροποίηση τους. Η έκδοση οικονομικών καταστάσεων κάτω από συνθήκες αυτής της μορφής και στο νόμισμα αναφοράς, θεωρείται αδιανόητο να μην έχουν διαμορφωθεί έτσι ώστε να είναι δυνατή η συγκρισιμότητα των παρερχομένων πληροφοριών. Επιπλέον, με την εν λόγω διαμόρφωση, επιδιώκεται η παροχή «οικονομικών» πληροφοριών μέσα από τις καταστάσεις αυτές, οι οποίες να παρέχουν δίκαιη των αποτελεσμάτων χρήσεως και της οικονομικής θέσεως της επιχείρησης κατά την συγκεκριμένη ημερομηνία. Σκοπεύοντας στην εξασφάλιση της «δίκαιης εικόνας» του ισολογισμού μιας επιχείρησης, το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο



και τη μέθοδο αποτίμησης και παρουσίασης όλων των μη χρηματικών ή μη χρηματικά ισοδύναμων στοιχείων με την εφαρμογή των δύο διαφορετικών μεθόδων, του ιστορικού κόστους και του τρέχοντος κόστους. Εδώ, ως χρηματικά ή μη χρηματικά ισοδύναμα στοιχεία θεωρούνται τα μετρητά και τα υπόλοιπα των πελατών και προμηθευτών. Ακόμη, το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό της συνεχόμενης αύξησης του κόστους χρηματοδότησης, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η χρηματοδότηση πραγματοποιήθηκε για κεφαλαιουχικές δαπάνες, όπως επίσης και για το λογιστικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημιάς που προέκυψε από την διαμόρφωση των μη χρηματικών ή μη χρηματικά ισοδύναμων στοιχείων. Οι αξιώσεις παρουσίασης του προτύπου αυτού αναφέρονται στον καθορισμό του γεγονότος της διαμόρφωσης των αξιών των διαφόρων στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης και αυτών της συγκριτικής περιόδου. Ακόμη αναφέρονται στον καθορισμό της μεθόδου που εφαρμόστηκε για την ετοιμασία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων, ιστορικού ή τρέχοντος κόστους και του δείκτη τιμών που έχει εφαρμοστεί τόσο για το τρέχον όσο και για το προηγούμενο έτος. Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η εισαγωγή του προτύπου αυτού δεν εμφανίζει διαφορές με τα ήδη ισχύοντα, ούτε και προκύπτουν ζητήματα όσον αφορά τις φορολογικές διατάξεις.

### **3.9 ΔΛΠ 30 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ**

#### **3.9.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 30**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε όλους τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, δηλαδή τις τράπεζες, οι οποίες έχουν ως συνήθη δραστηριότητα να δέχονται καταθέσεις ή να δανείζονται κεφάλαια για την παροχή χρηματικών διευκολύνσεων ή, γενικά, την επένδυση των εν λόγω κεφαλαίων με σκοπό τη δημιουργία οικονομικών ωφελημάτων. Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι η παροχή πληροφοριών, που θεωρούνται σημαντικές, όχι μόνο προς τους διάφορους επενδυτές ή επίδοξους επενδυτές, αλλά και προς τους πελάτες των οργανισμών αυτών. Υπάρχει μεγάλος αριθμός φυσικών και νομικών προσώπων τα οποία συναλλάσσονται καθημερινά με τις τράπεζες και ενδιαφέρονται για την καλή οικονομική θέση του οργανισμού. Οι βασικότερες πληροφορίες που πρέπει να δίνονται και που θεωρούνται ως οι πλέον κρίσιμες αναφορικά με οργανισμούς αυτής της μορφής, αφορούν τη ρευστότητα, τη φερεγγυότητα και τους διάφορους οικονομικούς κινδύνους, που σχετίζονται με τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού του οργανισμού, είτε εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε

όχι. Οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες αναφορικά με τις λογιστικές αρχές που έχουν εφαρμοστεί όσον αφορά στην αναγνώριση των βασικών μορφών εσόδων, στην αποτίμηση επενδύσεων και χρεογράφων, στη μέθοδο της διάκρισης των συναλλαγών για την αναγνώριση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, στον τρόπο υπολογισμού των ζημιών από δάνεια και παραχωρήσεις καθώς και στην διαγραφή τους όταν δεν είναι δυνατόν να εισπραχθούν και τέλος, στη βάση του καθορισμού επιβαρύνσεων για κινδύνους που αναλαμβάνει η τράπεζα, καθώς και του λογιστικού τους χειρισμού. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων μιας τράπεζας θα πρέπει να παρουσιάζει ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα ανά βασική κατηγορία ή μορφή εσόδων ή εξόδων. Ο συμψηφισμός των διαφόρων ποσών δεν επιτρέπεται, για να είναι δυνατή η αξιολόγηση της αποδοτικότητας του κάθε κλάδου δραστηριότητας της τράπεζας καθώς και της αποδοτικότητας των διαφόρων περιουσιακών της στοιχείων. Ο συμψηφισμός επιτρέπεται μόνο για τις κατηγορίες καθαρών κερδών από συναλλαγές με χρεόγραφα, καθαρών κερδών από ξένο συνάλλαγμα και καθαρών κερδών από επενδύσεις σε χρεόγραφα. Επίσης, επιτρέπεται όπου υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού από την αναμενόμενη πώληση περιουσιακού στοιχείου ή από την εξόφληση υποχρέωσης, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις όπου υπάρχει επιδικία για επισφάλειες. Στον ισολογισμό μιας τράπεζας, τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού πρέπει να είναι ομαδοποιημένα και ταξινομημένα με τρόπο που να αντιπροσωπεύουν τη δυνατότητα ρευστοποίησης τους. Ο διαχωρισμός των υπολοίπων σε καταθέσεις με άλλες τράπεζες, άλλες χρηματαγορές ή σε ποσά οφειλόμενα σε διάφορους καταθέτες είναι χρήσιμος, γιατί παρουσιάζει τον τομέα στον οποίο στηρίζει τις λειτουργίες της ή από τον οποίο εξαρτώνται οι εργασίες της τράπεζας. Η κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού θα πρέπει να εμφανίζεται στη δίκαιη αξία της. Σε αρκετές περιπτώσεις οι τράπεζες εμπλέκονται σε συναλλαγές, που δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν στα λογιστικά τους βιβλία και, κατά συνέπεια, να εμφανιστούν στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι συναλλαγές αυτές μπορεί να δημιουργήσουν διάφορες δεσμεύσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, οι οποίες μπορεί να είναι μετακλητές ή αμετάκλητες. Το μέγεθος των συναλλαγών αυτής της μορφής για τους τραπεζικούς οργανισμούς είναι συνήθως σημαντικά μεγάλο, λόγω της φύσεως των εργασιών τους. Για τέτοιου είδους συναλλαγές, οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών θα πρέπει να παρέχουν αναλύσεις και πληροφορίες σχετικά με το είδος και το συνολικό ποσό της δέσμευσης της τράπεζας για την παροχή αμετάκλητων πιστώσεων, το είδος και το συνολικό ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων της τράπεζας, τα οποία δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της και είναι σχετικά με τις εγγυητικές φερεγγυότητας,

τραπεζικής απόδοσης, εγγυητικές καλής εκτέλεσης. Ακόμη σχετικά με στοιχεία που σχετίζονται με ποσοστά επιτοκίων ή ισοτιμίες συναλλάγματος και με ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνήθως λήγουν από μόνες τους εντός βραχυπρόθεσμου χρονικού διαστήματος. Οι ημερομηνίες ή περίοδοι λήξεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων είναι αρκετά σημαντικές ως προς την επίδραση που μπορεί να έχουν στη ρευστότητα της τράπεζας καθώς και ως προς τους κινδύνους που είναι πιθανό να προέρχονται από το ύψος των επιτοκίων και των ισοτιμιών συναλλάγματος κατά την στιγμή της λήξης. Η κάθε κατηγορία των στοιχείων αυτών θα πρέπει να ομαδοποιείται με βάση την χρονική διάρκεια μέχρι τη λήξη τους. Οι «καταθέσεις σε πρώτη ζήτηση» ή οι «χρηματοδοτήσεις σε πρώτη ζήτηση», στις περισσότερες περιπτώσεις παραμένουν χωρίς ενάσκηση του δικαιώματος απόσυρσης ή αποπληρωμής και η πραγματική τους ημερομηνία λήξης είναι πολύ μεταγενέστερη της συμβατικής. Σε αυτές τις περιπτώσεις και για τους σκοπούς του προτύπου αυτού, εφαρμόζεται η συμβατική ημερομηνία λήξης. Για τις ζημιές που προέρχονται από δάνεια και διάφορες χορηγήσεις, οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών θα πρέπει να περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη λογιστική αρχή βάσει της οποίας έχει γίνει η αναγνώριση της ζημίας, με τη λεπτομερή ανάλυση της διαμόρφωσης της πρόβλεψης για ζημιές από δάνεια, όπως το αρχικό υπόλοιπο της πρόβλεψης, την πραγματοποιούμενη ζημία περιόδου, την πρόσθετη πρόβλεψη περιόδου, την ανάκτηση ζημιών που έχουν ήδη διαγραφεί σε προηγούμενη περίοδο και το λογιστικό υπόλοιπο στο τέλος της χρήσης. Ακόμη, θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες για το συνολικό ποσό της πρόβλεψης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και για το συνολικό ποσό των δανείων που δεν έχουν επιβαρυνθεί με τόκους.

Οποιαδήποτε πρόβλεψη για ζημιές από δάνεια και διάφορες χορηγήσεις, πέραν των συγκεκριμένων και αποδεδειγμένων ζημιών, θα πρέπει να διαγράφονται από τα «κέρδη εις νέο» και να εμφανίζονται στην διανομή των αποτελεσμάτων χρήσεως της τράπεζας. Η πρόβλεψη αυτή δεν θεωρείται «γενική» για το λόγο ότι γίνεται για συγκεκριμένο πελάτη και συγκεκριμένο δάνειο, για το οποίο εκτιμάται ότι πιθανόν να προκύψει επισφάλεια, σε αντίθεση με την γενική πρόβλεψη, που υπολογίζεται στο συνολικό ποσό των υπολοίπων από δάνεια και χορηγήσεις. Σε περιπτώσεις πρόβλεψης για ζημιές από δάνεια και διάφορες χορηγήσεις, που έγινε σε προηγούμενες χρήσεις και η οποία στην τρέχουσα χρήση δεν θεωρείται πλέον αναγκαία λόγω ανάκτησης ή διαφοροποίησης των λόγων που οδήγησαν στη δημιουργία της, η αντίστοιχη μείωση επηρεάζει τα «κέρδη εις νέον» της τρέχουσας χρήσης και όχι το λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως. Πέραν όμως των παραπάνω προβλέψεων, το εν λόγω πρότυπο επιτρέπει την δημιουργία πρόσθετης πρόβλεψης για επισφάλειες, όπως προβλέπεται και από την νομοθεσία, με τη διαφορά ότι η πρόβλεψη αυτή

δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο της αντίστοιχης χρήσης, αλλά εμφανίζεται στη διανομή «κερδών εις νέον». Επιπλέον, η διαγραφή δανείων και παροχών από επισφάλειες μπορεί να αναγνωριστεί, μόνο όταν αυτά είναι πλέον γεγονός μετά από την ολοκλήρωση και των νομικών μέτρων που έχουν ληφθεί προς είσπραξη τους και το ύψος της ζημιάς μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια. Τέλος, οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της τράπεζας θα πρέπει να αναφέρουν το συνολικό ποσό από τις υποχρεώσεις των πελατών τους που είναι εξασφαλισμένες με ενέχυρα ή άλλα εμπράγματα βάρη επί περιουσιακών στοιχείων, καθώς επίσης το είδος και τη λογιστική αξία των στοιχείων αυτών.

### **3.9.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 30**

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού και των βασικών λογιστικών αρχών σημειώνονται στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Άλλη διαφορά τους είναι στα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται. Όσον αφορά το τι ορίζει το πρότυπο γι' αυτή την περίπτωση Σύμφωνα με τις ελληνικές διατάξεις οι τράπεζες οφείλουν να γνωστοποιούν για τα μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία του παθητικού, αναλυτικά στοιχεία κάθε δανείου που υπερβαίνει το 10% του συνολικού ποσού και για τα λοιπά δάνεια. Ανάλυση απαιτήσεων και υποχρεώσεων ανάλογα με την εναπομένουσα χρονική διάρκεια, αναλογία των διαφόρων κατηγοριών εσόδων, ανά γεωγραφική αγορά, εφόσον οι αγορές αυτές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους, κατά την άποψη των τραπεζών. Ακόμη, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, ποσά προκαταβολών και πιστώσεων προς μέλη των οργάνων που ασκούν διοίκηση, ανάλυση των μεταβιβάσιμων τίτλων σε εισηγμένους και μη, το συνολικό ποσό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα αφού μετατραπούν σε εγχώριο και κατάσταση των εκκρεμών κατά την ημέρα κλεισίματος προθεσμιακών εργασιών, με διάκριση τους σε πράξεις αντιστάθμισης ή εμπορικού σκοπού. Τέλος, οι προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες υπολογίζονται κατά 1 % επί των μέσων ετήσιων υπολοίπων και χορηγήσεων, ενώ επιτρέπεται ο σχηματισμός ειδικών προβλέψεων με φορολογική αναγνώριση εάν χρησιμοποιηθούν μέσα σε 8 έτη. Τα ΔΛΠ δεν προβλέπουν τέτοιους περιορισμούς.

### **3.10 ΔΛΠ 31 : ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**

#### **3.10.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 31**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των συμφερόντων μιας επιχείρησης που προκύπτουν από τη συμμετοχή της σε μια κοινοπραξία, καθώς και στις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχονται από τις οικονομικές της καταστάσεις ως προς τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού και ως προς τα έσοδα και έξοδα που προέρχονται από την κοινοπραξία αυτή. Με τον όρο «κοινοπραξία» εννοείται η σύναψη γραπτής συμφωνίας μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών για την ανάληψη οικονομικής δραστηριότητας κάτω από τον κοινό έλεγχο όλων των μερών της συμφωνίας. Εάν ένα από τα μέρη της γραπτής συμφωνίας δεν εξασκεί οποιοδήποτε έλεγχο μαζί με τα υπόλοιπα μέρη, τότε το μέρος αυτό θεωρείται και ονομάζεται επενδυτής της κοινοπραξίας. Οι λογιστικοί χειρισμοί και οι μέθοδοι αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις των μερών μιας κοινοπραξίας διακρίνονται στη μέθοδο αναλογικής ενοποίησης, όπου το κάθε μέρος μιας κοινοπραξίας ενσωματώνει στις οικονομικές του καταστάσεις και στα αντίστοιχα ποσά οποιαδήποτε αναλογία μεριδίου του ανήκει και προκύπτει μέσα από τα στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού και εσόδων της κοινοπραξίας. Η δεύτερη διάκριση είναι η μέθοδος της καθαρής θέσης, όπου οποιοδήποτε συμφέρον προκύπτει από μια κοινοπραξία, καταγράφεται αρχικά σε αξίες κόστους και το υπόλοιπο που προκύπτει διαμορφώνεται σταδιακά με τις διάφορες αλλαγές που επέρχονται στο μερίδιο του κάθε μέρους μέσα από τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της κοινοπραξίας. Τα αναλογούντα αποτελέσματα χρήσεως της κοινοπραξίας εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του κάθε μέρους.

Οι κοινοπραξίες διακρίνονται σε τρεις βασικές μορφές:

- 1.** Από κοινού έλεγχος εργασιών. Στις περιπτώσεις αυτές το κάθε μέρος της κοινοπραξίας αναλαμβάνει την διεκπεραίωση των δικών του υποχρεώσεων για την εκτέλεση του έργου βάσει της γραπτής συμφωνίας, χρησιμοποιώντας ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία και δημιουργώντας παράλληλα δικές του εμπορικές υποχρεώσεις και έξοδα. Τα εμπλεκόμενα μέρη της κοινοπραξίας προχωρούν στη διεκπεραίωση του όλου έργου, αναλαμβάνοντας το κάθε ένα τις δικές του υποχρεώσεις και ενεργώντας με τα δικά του μέσα.
- 2.** Από κοινού έλεγχος των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Στις περιπτώσεις αυτές τα μέρη της κοινοπραξίας εξασκούν από κοινού έλεγχο επί των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία

παραχωρήθηκαν ή αγοράστηκαν για τους σκοπούς του έργου. Τα έσοδα και τα έξοδα που απορρέουν από τη χρήση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων κατανέμονται μεταξύ των μερών της κοινοπραξίας με βάση τα συμφωνημένα μερίδια του κάθε μέρους.<sup>3</sup> Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. Στις περιπτώσεις αυτές τα μέρη της κοινοπραξίας προχωρούν στη σύσταση νομικού προσώπου, το οποίο αποτελεί ξεχωριστή οικονομική μονάδα από τις δικές τους οικονομικές μονάδες. Η μονάδα αυτή λειτουργεί ως μια ξεχωριστή οικονομική οντότητα, με την διαφορά ότι ελέγχεται από κοινού από τα μέρη της κοινοπραξίας με βάση τους όρους της «γραπτής συμφωνίας». Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα διατηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία και εκδίδει τις δικές της οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, οποιαδήποτε και αν είναι η μορφή της «σύμβασης» αυτής, θα πρέπει να περιέχει τα ακόλουθα βασικά στοιχεία, όπως είναι, η περιγραφή της αναλαμβανόμενης δραστηριότητας, η διάρκεια της κοινοπραξίας, τον διορισμό επιτροπής για την παρακολούθηση και διαχείριση του έργου, τα δικαιώματα ψήφου των μερών της, το ύψος της οικονομικής συνδρομής του κάθε ενός από τα μέρη και το μερίδιο του κάθε μέρους ως προς το αποτέλεσμα της κοινοπραξίας. Ακόμη, το κοινό και σημαντικό χαρακτηριστικό για όλες τις μορφές κοινοπραξιών είναι ο από κοινού έλεγχος που καθορίζεται μέσα από ειδική σύμβαση για το σκοπό αυτό, μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών για τη διεκπεραίωση συγκεκριμένου έργου. Τέλος, αξίζει να αναφερθούν οι αξιώσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων όπως τις ορίζει το πρότυπο. Έτσι, στις από κοινού έλεγχος εργασιών κοινοπραξίες, το κάθε μέρος της πρέπει να εμφανίζει, τόσο στις δικές του οικονομικές καταστάσεις όσο και στις ενοποιημένες, πληροφορίες για τα στοιχεία του ενεργητικού που τελούν υπό τον δικό του έλεγχο, τις υποχρεώσεις που έχει δημιουργήσει μέσα από την κοινοπραξία, τα έξοδα με τα οποία έχει επιβαρυνθεί και το μερίδιο των εισοδημάτων που προέκυψε από την λειτουργία. Στις από κοινού έλεγχος στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κοινοπραξίες θα πρέπει το κάθε μέρος της να εμφανίζει εκτός από τις παραπάνω πληροφορίες και τα έσοδα από την πώληση του μεριδίου του, ενώ στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες οι αξιώσεις παρουσίασης είναι όμοιες με των άλλων δύο μορφών κοινοπραξιών.

### **3.10.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 31**

Η σημαντικότερη διαφορά έγκειται στο ότι τα ΔΛΠ προβλέπουν 3 είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς, ενώ υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς η μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά είναι η ιδιότυπη ένωση

επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, που αποδεικνύεται βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Στη περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται στο επίπεδο της κοινοπραξίας και όχι των κοινοπρακτούντων μερών.

### **3.11 ΔΛΠ 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ**

#### **3.11.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 32**

Το πρότυπο αυτό προέκυψε από τη διαρκή αύξηση του αριθμού και του είδους των διαφόρων χρηματοοικονομικών μέσων που βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στις διεθνείς χρηματαγορές και την ανάγκη παροχής ανάλογης πληροφόρησης προς τους διάφορους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις και στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως είναι τα ομόλογα, τα παράγωγα κλπ. Αυτά τα μέσα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες : σε αυτά που έχουν αναγνωριστεί και εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης και σε αυτά που δεν έχουν αναγνωριστεί λογιστικά και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης. Τα στοιχεία του ενεργητικού, είτε ενσώματα είτε ασώματα, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία, για το λόγο ότι δεν παρέχουν στην επιχείρηση άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών, αλλά της παρέχουν τη δυνατότητα απόκτησης μετρητών. Το ίδιο ισχύει και για άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως οι προπληρωμές εξόδων, μέσα από τις οποίες μια επιχείρηση μπορεί να αναμένει ή να έχει μελλοντικά έσοδα, αλλά δεν της παρέχουν το δικαίωμα είσπραξης μετρητών. Χρηματοοικονομικά μέσα, λοιπόν, αποτελούν όλες οι συμβατικές και μη υποχρεώσεις και δικαιώματα, που συνδέονται ή αφορούν μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία παρέχουν το άμεσο δικαίωμα είσπραξης ή πληρωμής μετρητών. Τα χρηματοοικονομικά μέσα συνίστανται σε οποιαδήποτε σύμβαση, η οποία δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού και παθητικού σε μια επιχείρηση ή παρέχει δικαίωμα συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας άλλης επιχείρησης. Ως «μέσο συμμετοχής στην καθαρή θέση» θεωρείται οποιαδήποτε σύμβαση αποδεικνύει την ύπαρξη συμφέροντος στην υπολειμματική αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της. Συμβάσεις συναλλαγών με αγαθά, στις οποίες το κάθε μέρος έχει το δικαίωμα εξόφλησης με μετρητά ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση όταν συνεχίζουν να

υφίστανται τυχόν αξιώσεις της επιχείρησης, οι οποίες προκύπτουν από την εν λόγω σύμβαση και αφορούν οποιαδήποτε συναλλαγή αφορά σε εμπορεύματα, όταν οι αξιώσεις αυτές έχουν καθοριστεί από την σύμβαση και όταν αναμένεται να εκπληρωθούν με την παράδοση των αγαθών. Ως χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θεωρούνται τα μετρητά, τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης ή οποιουδήποτε άλλου χρηματοοικονομικού μέσου άλλης επιχείρησης, οποιοδήποτε συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση και οι τίτλοι συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης. Αντίθετα, εάν μια επιχείρηση αποκτήσει οποιοδήποτε δικαίωμα αγοράς των ιδίων μετοχών, αυτό δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού. Χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θεωρούνται η απόδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού προς άλλη επιχείρηση ή η ανταλλαγή οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση. Τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε πρωτεύοντα και παράγωγα. Τα πρωτεύοντα περιλαμβάνουν μέσα όπως είναι οι χρεώστες, οι πιστωτές και οι συμμετοχικοί τίτλοι, ενώ τα παράγωγα περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά δικαιώματα, προθεσμιακά συμβόλαια, προαγορές ή προπωλήσεις ή δικαιώματα ανταλλαγής κεφαλαίου σε ξένο νόμισμα. Ο εκδότης χρηματοοικονομικών μέσων θα πρέπει να τα ταξινομεί είτε ως υποχρεώσεις είτε ως συμμετοχικούς τίτλους ή ως ίδια δικαιώματα, ανάλογα με τους όρους της αρχικής σύμβασης και το διαχωρισμό μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής. Το βασικό κριτήριο διαχωρισμού μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας επιχείρησης, είναι η ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης μεταβίβασης μετρητών ή άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων από το ένα μέρος της σύμβασης προς το άλλο. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Η αντιστάθμιση των δύο επιτρέπεται μόνο όταν υφίσταται εκτελεστό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των αναγνωρισμένων ποσών και όταν έχει γίνει προγραμματισμός εξόφλησης με συμψηφισμό και εξόφληση του υπολοίπου ή με ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και παράλληλη εξόφληση της υφιστάμενης υποχρέωσης. Οι γενικοί διακανονισμοί συμψηφισμού, συνήθως εφαρμόζονται από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δημιουργούνται πολλαπλές συμβάσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα με ένα συγκεκριμένο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, έτσι ώστε αν το πρόσωπο αυτό αθετήσει τις υποχρεώσεις του ως προς ένα από τα μέσα αυτά, ο οργανισμός έχει το δικαίωμα συμψηφισμού και των υπολοίπων χρηματοοικονομικών μέσων, με την προϋπόθεση ότι ισχύουν και οι δύο όροι που αναφέρθηκαν αμέσως παραπάνω. Οι αξιώσεις, όσον αφορά την παρουσίαση των



χρηματοοικονομικών μέσων, στοχεύουν στη διευκόλυνση της αξιολόγησης της έκτασης των κινδύνων, οι οποίοι μπορεί να προέρχονται από τον κίνδυνο τιμών, που είναι πιθανό να οφείλεται σε διακυμάνσεις ισοτιμιών συναλλάγματος, επιτοκίων αγοράς και μεταβολές στις τιμές που ισχύουν στην αγορά. Άλλοι κίνδυνοι είναι, ο κίνδυνος απώλειας εισπράξεων λόγω πιστωτικής πολιτικής, κίνδυνος έλλειψης ρευστότητας για κάλυψη τρεχουσών απαιτήσεων και ο κίνδυνος ταμειακών ροών από μείωση μελλοντικών εισροών μετρητών. Για κάθε μια από τις ομάδες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και τίτλων συμμετοχής, πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικές με το μέγεθος και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις λογιστικές αρχές και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για την αναγνώριση και αποτίμηση τους. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να περιγράφει στις σημειώσεις επί των οικονομικών της καταστάσεων τους στόχους και την πολιτική που εφαρμόζει για τη διαχείριση των διαφόρων χρηματοοικονομικών κινδύνων. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει και περιγραφή της πολιτικής την οποία ακολουθεί για αντισταθμιστικά μέτρα κινδύνων, όπου αυτά εφαρμόζονται. Εάν μια επιχείρηση έχει εκδώσει ή κατέχει χρηματοοικονομικά μέσα με σημαντικό επίπεδο κινδύνου, για τα οποία μάλιστα έχει δημιουργήσει αντισταθμιστικά μέτρα ασφαλείας, τότε θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικές με το ποσό επί του οποίου θα βασιστεί η μελλοντική πληρωμή, με την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος εξόφλησης πριν την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος αντικατάστασής του με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, καθώς και τη μονάδα ισοτιμίας που θα εφαρμοστεί.

Ακόμη θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες για τις περιοδικές εισπράξεις ή πληρωμές με βάση τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου, για το ποσοστό ή ποσό τόκων ή μερισμάτων ή άλλων περιοδικών αποδόσεων που θα προκύψουν κατά τη χρονική διάρκεια που θα ισχύει το εν λόγω μέσο, για την ύπαρξη εγγύησης αντισταθμιστικών μέτρων και να γίνεται αναφορά στο νόμισμα στο οποίο έχουν εκδοθεί τα χρηματοοικονομικά μέσα, αν αυτό είναι διαφορετικό από το νόμισμα αναφοράς.

### **3.11.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 32**

Οι μόνες διαφορές που σημειώνονται σε αυτό το πρότυπο με βάση αυτά που ισχύουν μέχρι σήμερα, είναι στο θέμα συμψηφισμού των στοιχείων, όπου με βάση το πρότυπο επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού και όταν υπάρχει πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση, ενώ με τα ήδη ισχύοντα δεν επιτρέπεται επίσημα λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων. Η άλλη διαφορά

τους είναι ότι με βάση το πρότυπο, όσων χρηματοοικονομικών προϊόντων, ο τρόπος ρευστοποίησης τους εξαρτάται από την αβέβαιη έκβαση μελλοντικών γεγονότων, ταξινομούνται σαν υποχρέωση προς εξόφληση ανεξάρτητα από τον νομικό τους τύπο, ενώ αν υπάρχει πολύ μακρινή και ελάχιστη πιθανότητα ρευστοποίησης με μετρητά, τότε ταξινομούνται ως έν τιτλη υποχρέωση. Αντίθετα με όλα αυτά, στις βασικές λογιστικές αρχές δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη και συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.

### **3.12 ΔΛΠ 33 : ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ**

#### **3.12.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 33**

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τη μέθοδο και τις αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων ανά μετοχή, δίνοντας έμφαση στον υπολογισμό του αριθμητή του σχετικού κλάσματος.

Ο δείκτης αυτός θεωρείται αρκετά σημαντικός για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, επειδή παρουσιάζει το μέγεθος της αποδοτικότητας της από περίοδο σε περίοδο και δίνει την δυνατότητα σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο εμπορικό ή βιομηχανικό κλάδο.

Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει κοινές μετοχές, οι οποίες βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά ή είναι στη διαδικασία έκδοσης τέτοιων μετοχών. Ο όρος κοινές μετοχές περιλαμβάνει και οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα ανταλλαγής του με κοινές μετοχές.

Στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συνοδεύονται από τις καταστάσεις της ίδιας, τότε ο δείκτης αυτός μπορεί να υπολογιστεί και να γνωστοποιηθεί μόνο για τις ενοποιημένες καταστάσεις.

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 ζημίες της περιόδου που εξετάζουμε και που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών, διαιρούνται με το μέσο σταθμικό αριθμό των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη της

επιχείρησης μετά την αφαίρεση του μερίσματος που δικαιούνται οι κάτοχοι προνομιούχων μετοχών οποιασδήποτε μορφής. Το καθαρό κέρδος που αναφέρεται, προκύπτει μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων, συμπεριλαμβανομένων και του φόρου εισοδήματος, τα έκτακτα οργανικά και ανόργανα έξοδα και έσοδα, τα δικαιώματα μειοψηφίας, τις διορθώσεις θεμελιωδών σφαλμάτων και τα μερίσματα προνομιούχων μετοχών. Για τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού αριθμού των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί χωρίς καμία αλλαγή των οικονομικών πόρων της επιχείρησης. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν, βασικά, έκδοση μετοχών χωρίς διακίνηση μετρητών, όπως είναι η έκδοση δωρεάν μετοχών, η κατάτμηση μετοχών και η ενοποίηση μετοχών.<sup>2</sup> Μέθοδος

μειωμένων εσόδων ανά μετοχή. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, θα πρέπει ο υπολογισμός του μέσου σταθμικού αριθμού των μετοχών να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνονται και όλοι οι τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, η μετατροπή των οποίων θα επιφέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Για το λόγο αυτό, τα έσοδα ανά μετοχή ονομάζονται «μειωμένα έσοδα ανά μετοχή». Για τον υπολογισμό των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, τα καθαρά κέρδη μετά φόρων και μερισμάτων προς τους κατόχους προνομιούχων μετοχών θα πρέπει να αυξηθούν με οποιαδήποτε μερίσματα ή τόκους έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως οφειλόμενα προς τους δικαιούχους τίτλων που μπορούν να μετατραπούν σε κοινές μετοχές.

Ο μέσος σταθμικός αριθμός των μετοχών θα πρέπει να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνει και όλους τους τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, σαν να είχαν όλοι μετατραπεί. Η «μείωση» ισούται με τη δίκαιη αξία των μετοχών μείον την αξία στην οποία θα εκδοθούν οι νέες μετοχές.

Για τον υπολογισμό των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία : υπολογίζεται ποιος θα ήταν ο αριθμός των μετοχών που θα εκδίδονταν στην κανονική τιμή, το σύνολο αυτό αφαιρείται από το συνολικό αριθμό των μετοχών που θα εκδοθούν και το υπόλοιπο αντιπροσωπεύει τον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν χωρίς αξία.

Μια επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει στις οικονομικές της καταστάσεις και στις σημειώσεις επ' αυτών, τα βασικά και τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή για κάθε ομάδα μετοχών με διαφορετικά δικαιώματα επιμερισμού κερδών, παρέχοντας παράλληλα τα διαμορφωμένα συγκριτικά στοιχεία. Θα πρέπει επίσης να εμφανίζει τα ποσά που αποτελούν τον αριθμητή στον υπολογισμό των βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, όπως και τα

ποσά με τα οποία έχουν τυχόν προσαρμοστεί τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Τέλος, θα πρέπει να εμφανίζει το μέσο σταθμικό αριθμό των μετοχών που εφαρμόστηκε ως παρανομαστής για τον υπολογισμό των βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή. Τέλος, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι με την εισαγωγή αυτού του προτύπου δεν υπάρχουν διαφορές με τα ήδη ισχύοντα μέχρι σήμερα, όπως δεν ανακύπτουν προβλήματα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Σημειώσεις : πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τα βασικά κέρδη ανά μετοχή, με τεχνικές και υπολογισμούς. Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε θεσμοθετημένη ανάλογη υποχρέωση.

### **3.13 ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ**

#### **3.13.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 34**

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές παρέχουν προσωρινή και ενδιάμεση ενημέρωση προς όλους όσους μπορεί να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Οι ετήσιες νομικές καταστάσεις παρέχουν πλήρη ενημέρωση αλλά εκδίδονται ανά δωδεκάμηνο και, έτσι, όλοι όσοι πιθανόν να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη πορεία της επιχείρησης κατά την διάρκεια αυτής της περιόδου, δεν οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφόρηση. Βασικός, λοιπόν, σκοπός του ου είναι η παροχή ενδιάμεσων πληροφοριών και στοιχείων αναφορικά οικονομική εξέλιξη και πορεία της επιχείρησης. Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές αποτελούν πλήρεις ή περιληπτικές περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αναφέρονται στις δραστηριότητες της επιχείρησης για περίοδο μικρότερη από το πλήρες οικονομικό έτος της επιχείρησης.

Ανεξάρτητα, όμως, από το αν οι προσωρινές καταστάσεις εκδίδονται σε περιληπτική ή λεπτομερή μορφή, θα πρέπει πάντοτε να υπάρχει η πληροφορία αναφορικά με τα έσοδα ανά μετοχή, τόσο για τα βασικά όσο και α τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, όπως και οι τακτικές ετήσιες, θα πρέπει να περιέχουν, τον ισολογισμό, τη κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολής ιδίων συμφερόντων, την κατάσταση διακίνησης μετρητών και τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές και επιπρόσθετες πληροφορίες. Η έκδοση ολοκληρωμένων οικονομικών καταστάσεων δεν απαγορεύεται από τα ΔΛΠ, με την προϋπόθεση ότι αυτές εκδίδονται με βάση των προβλέψεων για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Εάν όμως, εκδίδονται σε περιληπτική μορφή, θα πρέπει να περιέχουν τουλάχιστον όλες τις σημειώσεις που περιέχουν οι λεπτομερείς οικονομικές καταστάσεις, ως επικεφαλίδες. Η χρήση των επικεφαλίδων, και μόνο, χωρίς την παροχή

οποιασδήποτε πληροφορίας, δεν θεωρείται αναγκαία, για το λόγο ότι η παράλειψη της πληροφορίας και της επικεφαλίδας ισοδυναμεί με την έλλειψη παροχής οποιασδήποτε πρόσθετης πληροφορίας επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι σημειώσεις που περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι σχετικές με τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται από την τελευταία έκδοση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Στις προσωρινές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχονται όλες οι σημαντικές συναλλαγές ή τα σημαντικά γεγονότα από την ημερομηνία των τελευταίων καταστάσεων, όπως οι τυχόν έκτακτες και ανόργανες συναλλαγές, η φύση και το ύψος τυχόν αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς, πληροφορίες για πληρωμή μερισμάτων ανά είδος μετοχών.

Ακόμη, θα πρέπει να δηλώνεται ότι δεν υπήρξε αλλαγή στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, όπου αυτό είναι πραγματικότητα, να γίνονται επεξηγήσεις για την εποχικότητα των λειτουργιών της επιχείρησης, σε περίπτωση που υπάρχει το φαινόμενο αυτό. Επιπλέον, θα πρέπει να περιέχονται τα έσοδα και τα αποτελέσματα ανά τμήμα ή τομέα, όπως αναλύονται και στις τακτικές καταστάσεις, τα σημαντικά γεγονότα ή συναλλαγές μετά την ημερομηνία των προσωρινών οικονομικών καταστάσεων, οι τυχόν αλλαγές στην οργάνωση / σύνθεση της επιχείρησης, όπως οι συγχωνεύσεις και οι εξαγορές και, τέλος, να αναφέρονται οι διαφοροποιήσεις στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Εκτός όλων των παραπάνω, στις τρέχουσες προσωρινές καταστάσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές υπολογισμών προηγούμενων περιόδων και να μην γίνονται αναδρομικές διορθώσεις. Τα περιστασιακά ή εποχιακά έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται πλήρως μέσα στην περίοδο που αποκτήθηκαν και να μην κατανέμονται με οποιοδήποτε τρόπο στην υπόλοιπη περίοδο χρήσης του οικονομικού έτους της επιχείρησης.

Ωστόσο, τα έξοδα που κατανεμήθηκαν ανισομερώς κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσεως της επιχείρησης πρέπει να αναγνωρίζονται μέσα στην περίοδο κατά την οποία έχουν επιτευχθεί, εκτός και αν επιτρέπεται η ισομερής κατανομή τους στο τέλος της οικονομικής περιόδου. Η αναγνώριση της ανισομερούς κατανομής τους επιτρέπεται για το λόγο ότι τα έσοδα της επιχείρησης πιθανόν να είναι εποχιακά.

Τέλος, όσον αφορά την υποχρέωση μιας επιχείρησης για καταβολή «φόρου εισοδήματος», αυτός υπολογίζεται και παρουσιάζεται με δύο διαφορετικούς τρόπους. Αρχικά γίνεται προϋπολογισμός των καθαρών φορολογητέων εισοδημάτων της επιχείρησης για όλη την οικονομική χρήση, στη συνέχεια στο ποσό αυτό υπολογίζεται το αναμενόμενο ύψος του φόρου εισοδήματος που αναλογεί και στη συνέχεια ο φόρος που αναλογεί κατανέμεται ισόποσα σε όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους της επιχείρησης ή κατανέμεται αναλόγως

του ύψους των αναμενόμενων εσόδων ανά περίοδο στις περιπτώσεις όπου τα έσοδα της επιχείρησης είναι εποχιακά.

### **3.13.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 34**

Η σημαντικότερη διαφορά του προτύπου αυτού με την ελληνική νομοθεσία, έγκειται στο γεγονός ότι η δεύτερη ορίζει πως οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εκδίδονται τουλάχιστον για εξάμηνο και των εισηγμένων θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Αντίθετα, το πρότυπο δεν ορίζει χρονικό διάστημα έκδοσης τους και την τακτικότητα έκδοσης τους, ούτε και ποιες επιχειρήσεις θα τις εκδίδουν. Αυτά τα θέματα τα αφήνει στη νομοθετική δικαιοδοσία των αρμόδιων αρχών του κάθε κράτους. Άλλη σημαντική διαφορά είναι ότι με βάση το πρότυπο οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης και τις επεξηγηματικές σημειώσεις, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία θα πρέπει να περιέχουν τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Με λίγα λόγια, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαφορές είναι όμοιες με τις διαφορές που σημειώνονται μεταξύ του ελληνικού δίκαιου και του ΔΛΠ 1.

## **3.14 ΔΛΠ 35: ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ**

### **3.14.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 35**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη «σταδιακή διακοπή» μιας ή περισσότερων λειτουργιών και όχι στην διακοπή που έλαβε χώρα άμεσα ή στο παρελθόν. Η σταδιακή διακοπή της λειτουργίας αναφέρεται σε περιπτώσεις διακοπής ευρείας κλίμακας, δηλαδή διακοπής ολόκληρης της επιχείρησης ή συγκεκριμένου γεωγραφικού τομέα που λαμβάνει χώρα είτε μέσω της σταδιακής εγκατάλειψης ή συρρίκνωσης των λειτουργιών ή μέσω της τμηματικής πώλησης της επιχείρησης. Σκοπός του προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών ως προς τη διατύπωση και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε μια αναφορά επιχείρησης που έχει προχωρήσει ή προτίθεται να προχωρήσει στη σταδιακή διακοπή σημαντικής λειτουργίας. Οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται σημαντικές για τους μετόχους της επιχείρησης όπως και για τους προμηθευτές της. Μέσα από τα στοιχεία αυτά, που θα αφορούν τη σταδιακή διακοπή συγκεκριμένης λειτουργίας ή λειτουργιών, αυτά τα πρόσωπα θα είναι σε θέση να προβλέψουν τις μελλοντικές χρηματικές ροές της επιχείρησης,

τη δυνατότητα μελλοντικής δημιουργίας εσόδων και τη μελλοντική οικονομική θέση της. Η σταδιακή διακοπή λειτουργίας αναφέρεται πάντοτε στο επιχειρηματικό ή λειτουργικό μέρος μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, το οποίο μπορεί να διακριθεί από μόνο του, τόσο λειτουργικά όσο και για λόγους οικονομικής αναφοράς. Τέτοια λειτουργικά μέρη, για τους σκοπούς του προτύπου, κατέχουν ίδια στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, τα οποία είναι άμεσα αναγνωρίσιμα, τα έσοδα που προέρχονται από τα μέρη αυτά είναι άμεσα αναγνωρίσιμα και τα έξοδα λειτουργίας τους είναι άμεσα αποδόσιμα. Ωστόσο, δεν θεωρούνται ότι αποτελούν σταδιακή διακοπή των λειτουργιών ή εργασιών, η αλλαγή του σκοπού της επιχείρησης, η πλήρης αλλαγή του τρόπου λειτουργίας, η αντικατάσταση του παραγόμενου προϊόντος και η αλλαγή, αύξηση ή μείωση του εργατικού δυναμικού. Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται για παράδειγμα στην κατάργηση της παραγωγής ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή στην παύση παροχής μιας υπηρεσίας. Η ανακοίνωση του πλάνου της σταδιακής διακοπής συνήθως οδηγεί και στη διαφοροποίηση, αύξηση ή μείωση, της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που συνδέονται με την επηρεαζόμενη λειτουργία. Έτσι αυτά αποτιμώνται στην υψηλότερη της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας τους ή στην αξία χρήσης. Η αξία χρήσης αντιπροσωπεύει τη σημερινή αξία των χρηματικών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την πώληση τους στο τέλος της ωφέλιμης χρήσης του. Με την ανακοίνωση του αρχικού πλάνου της σταδιακής διακοπής μιας λειτουργίας, οι οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο έτος εντός του οποίου έγινε η σχετική ανακοίνωση, θα πρέπει να περιέχουν περιγραφή της προς διακοπή λειτουργίας, να αναφέρουν τον κλάδο ή το γεωγραφικό τομέα που περιλάμβανε την λειτουργία αυτή στις οικονομικές καταστάσεις του, την ημερομηνία και το περιεχόμενο της αρχικής ανακοίνωσης της σχετικής απόφασης, όπως και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σταδιακής διακοπής. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρουν το λογιστικό υπόλοιπο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού προς πώληση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα αντίστοιχα έσοδα, έξοδα και κέρδη προ φόρων της προς διακοπή λειτουργίας, καθώς και την καθαρή διακίνηση μετρητών που προήλθε από την αντίστοιχη λειτουργία κατά τη διάρκεια του έτους που έγινε η σχετική ανακοίνωση της σταδιακής διακοπής. Ως σημείωση στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να περιλαμβάνονται οποιεσδήποτε συμφωνίες για πώληση περιουσιακών στοιχείων έγιναν μετά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού και πριν την έγκριση του από το διοικητικό συμβούλιο. Επίσης, δεδομένου ότι η διακοπή της λειτουργίας γίνεται σταδιακά, ο ίδιος ρυθμός ακολουθείται και για την εξόφληση των στοιχείων παθητικού της επιχείρησης μέσα από τη διάθεση των στοιχείων ενεργητικού της. Έτσι, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να

περιλαμβάνει στις οικονομικές της καταστάσεις οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά, προ φόρων, έχει αναγνωριστεί από την υλοποίηση της διακοπής, βάσει συλλογικής συμφωνίας, πλέον του φόρου που αναλογεί και το πεδίο διακύμανσης των τιμών πώλησης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων εάν αυτά πωλήθηκαν βάσει πολλαπλών συμφωνητικών, καθώς και την αναμενόμενη ημερομηνία είσπραξης και το υπόλοιπο της καθαρής αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δεν διατέθηκαν. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι τα αποτελέσματα από τη σταδιακή διακοπή των λειτουργιών μιας επιχείρησης δεν πρέπει να εμφανίζονται ως «έκτακτες συναλλαγές». Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν τα τρέχοντα και συγκριτικά οικονομικά στοιχεία των κλάδων ή τομέων που συνεχίζουν να λειτουργούν, σε ξεχωριστές στήλες από τα στοιχεία των κλάδων ή τομέων που έχουν προχωρήσει σε σταδιακή διακοπή. Όσον αφορά τυχόν διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού με τις βασικές λογιστικές αρχές, πρέπει να πούμε ότι δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις του ελληνικού δικαίου για το θέμα αυτό.

### **3.15 ΔΛΠ 36 : ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### **3.15.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 36**

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τη μέθοδο που θα πρέπει να ακολουθηθεί για αν εξακριβωθεί εάν η μεταφερόμενη αξία, το λογιστικό υπόλοιπο δηλαδή, των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης δεν είναι σημαντικά υψηλότερη από την ανακτήσιμη αξία τους, η οποία αντιπροσωπεύεται από την αναμενόμενη τιμή πώλησης τους. Εάν είναι υψηλότερη, τότε αυτό αποτελεί ζημιά η οποία θα πρέπει να αναγνωριστεί στα βιβλία της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις όπου συμβαίνει το αντίθετο, έχουμε δημιουργία κέρδους ή μείωση ζημιάς που πιθανό να προέκυψε από προηγούμενη επανεκτίμηση. Επίσης, το πρότυπο αυτό, περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς για την αναγνώριση των προαναφερόμενων διαφορών που πιθανόν να προκύψουν μέσα από τη διαδικασία επανεκτίμησης. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να εξετάζει μέσα από κάθε ισολογισμό το ενδεχόμενο ύπαρξης στοιχείων ενεργητικού, των οποίων η πιθανή ανακτήσιμη αξία μπορεί να είναι σημαντικά χαμηλότερη της μεταφερόμενης αξίας τους. Η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μεγαλύτερη της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας και της αξίας χρήσης του. Η έκφραση «ενός περιουσιακού στοιχείου» αναφέρεται πάντοτε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είτε αυτή αποτελείται από ένα είτε από περισσότερα περιουσιακά στοιχεία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται



ότι διαφέρει σημαντικά από την καθαρή τιμή πώλησης του, τότε η ανακτήσιμη αξία του μπορεί να θεωρηθεί ως η καθαρή τιμή πώλησης του. Η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό έσοδο από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει μέσα από την τιμή πώλησης του μειωμένη με όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα για την εν λόγω συναλλαγή. Η επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τη μεταφερόμενη αξία του, ο συντελεστής προεξόφλησης δεν έχει μεταβληθεί από την προηγούμενη επανεκτίμηση. Συνήθως, αλλαγές στα επιτόκια βραχυπρόθεσμων συναλλαγών δεν επηρεάζουν τον εν λόγω συντελεστή. Ακόμη, δεν είναι αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σημαντικά χαμηλότερη από την μεταφερόμενη αξία του, η μείωση της ανακτήσιμης αξίας δεν προβλέπεται να επιφέρει σημαντική διαφοροποίηση της ζημίας, στην περίπτωση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ανακτήσιμη αξία, λόγω ζημίας από επανεκτίμηση που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις. Εάν η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας, τότε αυτή πρέπει να μειωθεί στην ανακτήσιμη αξία και η ζημιά να μεταφερθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημιά που αναγνωρίζεται από την επανεκτίμηση του στοιχείου μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποθεματικό πλεόνασμα επανεκτίμησης», υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω ζημιά δεν είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθεματικού που υπάρχει ήδη λόγω προηγούμενης επανεκτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, κατά την οποία προέκυψε πλεόνασμα. Μετά την επανεκτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει παράλληλα να διαμορφωθεί και η ετήσια πρόβλεψη για απόσβεση, έτσι ώστε η νέα μεταφερόμενη αξία του να αποσβεστεί κατά την διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι δυνατό να δημιουργήσουν, λόγω χρήσεως, ταμειακές ροές και είναι ανεξάρτητα από άλλες ομάδες ιδίων δυνατοτήτων. Εάν θεωρείται ότι η αξία ενός στοιχείου έχει μειωθεί, θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία του. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, τότε θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία υπάγεται. Εάν το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας στοιχείων παράγει κάποιο προϊόν, για το οποίο υπάρχει ζήτηση στην αγορά, τότε τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται «μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών», ανεξάρτητα από το αν όλο ή μέρος του προϊόντος αναλώνεται εσωτερικά. Εάν το δημιουργούμενο προϊόν χρησιμοποιείται από άλλο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων για εσωτερική χρήση της επιχείρησης, ενώ θα μπορούσε να διατεθεί και στην αγορά, τότε το περιουσιακό στοιχείο ή η

ομάδα των στοιχείων που το δημιούργησε, θεωρούνται ότι είναι ανεξάρτητη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Οι μονάδες αυτές θα πρέπει να είναι σταθερές ως προς την αναγνώριση ή ομαδοποίηση τους από έτος σε έτος και οποιαδήποτε αλλαγή θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα εάν δημιουργείται θέμα σημαντικής μείωσης της αξίας τους. Η μεταφερόμενη αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών περιλαμβάνει τη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν τη μονάδα αυτή ή είναι άμεσα συνδεδεμένα με αυτήν. Δεν περιλαμβάνει όμως οποιεσδήποτε υποχρεώσεις είναι συνδεδεμένες με τη μονάδα, εκτός και αν η ανακτήσιμη αξία του δεν μπορεί να υπολογιστεί διαφορετικά. Το ποσό που προκύπτει από την εξαγορά μιας επιχείρησης για φήμη και πελατεία αντιπροσωπεύει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από την εξαγορά. Τα αναμενόμενα όμως οικονομικά οφέλη θα προκύψουν από τη χρήση των στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν και όχι από την φήμη και πελατεία. Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών δεν είναι η φήμη και πελατεία από μόνη της, αλλά όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που αντιπροσωπεύει και, ως εκ τούτου, η ανακτήσιμη αξία της ως μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να καθοριστεί. Εάν όμως υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η φήμη και πελατεία μπορεί να είναι μικρότερη τότε θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας που αντιπροσωπεύει. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας του με την μεταφερόμενη αξία για τον εντοπισμό τυχόν σημαντικής μείωσης της μεταφερόμενης αξίας. Για την επίτευξη της προαναφερόμενης σύγκρισης, η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει τη μέθοδο «bottom - up». Με τη μέθοδο αυτή δοκιμάζεται εάν το μέρος της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας που εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης σχετίζεται με την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και μπορεί να αποδοθεί με αξιοπιστία στην εν λόγω μονάδα. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας της μονάδας με την μεταφερόμενη αξία της για τον εντοπισμό οποιασδήποτε μείωσης. Εάν όμως δεν είναι δυνατή η απόδοση του μέρους της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, τότε εφαρμόζεται η μέθοδος «top - down». Με τη μέθοδο αυτή εντοπίζεται η μικρότερη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία περιλαμβάνεται η υπό εξέταση μονάδα και για την οποία μπορεί να αποδοθεί με αξιοπιστία το αναλογούν μέρος της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας της επιχείρησης. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας της μεγαλύτερης αυτής μονάδας με την αντίστοιχη μεταφερόμενη. Η ζημία που πιθανόν να προκύψει από τη διαφορά μεταξύ της ανακτήσιμης και της μεταφερόμενης αξίας σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, θα πρέπει να αναγνωρίζεται με μείωση της μεταφερόμενης αξίας των περιουσιακών στοιχείων

με σειρά προτεραιότητας. Δηλαδή, πρώτα θα αναγνωρισθεί η μείωση της φήμης και πελατείας που αντιστοιχεί στη μονάδα και έπειτα στα υπόλοιπα στοιχεία ενεργητικού γίνεται μείωση κατ' αναλογία του μεταφερόμενου υπολοίπου του κάθε περιουσιακού στοιχείου που ανήκει στην μονάδα αυτή. Οι μειώσεις αυτές θα πρέπει να αναγνωριστούν άμεσα ως έξοδο μέσα από την κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός και αν η μεταφερόμενη αξία τους είναι αποτέλεσμα επανεκτίμησης. Με την εφαρμογή της μείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων με την εν λόγω ζημία, η μεταφερόμενη αξία τους δεν θα πρέπει να είναι χαμηλότερη της υψηλότερης καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας τους, της αξίας χρήσεως και της μηδενικής αξίας. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού θα πρέπει να εξετάζεται εάν η ζημία που επέρχεται από τη μείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις, έχει πιθανόν μειωθεί μερικώς ή ολικώς. Αντιστροφή της ζημίας που προέρχεται από τη μείωση της αξίας συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, επιτρέπεται μόνο εάν υπήρξε αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία αναγνώριση παρόμοιας ζημίας. Η αυξημένη μεταφερόμενη αξία ενός στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει το μεταφερόμενο ποσό που θα είχε εάν η αξία του δεν είχε μειωθεί λόγω αναγνωρισμένης ζημίας σε προηγούμενα έτη. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης του παρελθόντος, θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων εντός της περιόδου που προέκυψε.

Μετά την ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου, που έγινε στο παρελθόν, θα πρέπει να γίνει αναθεώρηση των μελλοντικών προβλέψεων για απόσβεση με βάση τη νέα μεταφερόμενη αξία του στοιχείου. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών θα πρέπει να κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την αποτελούν, πρώτα κατ' αναλογία στη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κι έπειτα στη φήμη και πελατεία που αντιστοιχεί στην μονάδα. Η μεταφερόμενη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την κατανομή της ανάκτησης οποιασδήποτε υποτίμησης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη της χαμηλότερης ανακτήσιμης αξίας ή της μεταφερόμενης αξίας εάν δεν είχε γίνει αναγνώριση υποτίμησης στο παρελθόν.

Εάν ισχύσουν οι προαναφερόμενοι περιορισμοί, τότε οποιοδήποτε πλεόνασμα θα πρέπει να κατανεμηθεί αναλογικά στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας μετρητών. Η ανάκτηση υποτίμησης της φήμης και πελατείας δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σε μελλοντικές περιόδους, εκτός και αν η υποτίμηση ήταν αποτέλεσμα της επίδρασης συγκεκριμένου εξωτερικού παράγοντα χωρίς τη δυνατότητα επανάληψης και αν οι

μεταγενέστεροι εξωτερικοί παράγοντες προκάλεσαν την ανάκτηση της εν λόγω υποτίμησης.

Για κάθε ομάδα περιουσιακών στοιχείων οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρουν το ποσό της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και το ποσό το οποίο περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, το ποσό ανάκτησης της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και το κονδύλι της κατάστασης των αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει αυτό το ποσό, το ποσό των υποτιμήσεων που αναγνωρίστηκε και μεταφέρθηκε στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και το ποσό ανάκτησης αυτών των υποτιμήσεων. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οποιαδήποτε υποτίμηση ή ανάγκη υποτίμησης θεωρείται σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον πληροφορίες για τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αντίστοιχη αναγνώριση, για το ποσό που αναγνωρίστηκε και για κάθε επηρεαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, τη φύση του και τον κλάδο ή τομέα στον οποίο ανήκει. Για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών θα πρέπει να αναφέρονται περιγραφή της μονάδας, γραμμή παραγωγής, εγκαταστάσεις, το αναγνωρισμένο ποσό της υποτίμησης ή ανάκτησης για κάθε επηρεαζόμενη ομάδα περιουσιακών στοιχείων και εάν υπήρξε αλλαγή στα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν συγκεκριμένη μονάδα από την ημερομηνία του τελευταίου υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας τους, θα πρέπει να υπάρχει περιγραφή της μονάδας πριν και μετά την αλλαγή. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρεται αν η ανακτήσιμη αξία των στοιχείων αντιπροσωπεύει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους ή την αξία χρήσεως τους. Εάν αντιπροσωπεύει την τελευταία, πρέπει να γίνεται αναφορά στους συντελεστές προεξόφλησης που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως.

### **3.15.2 Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας με το ΔΛΠ 36**

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία αναγνωρίστηκε αυτή. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη

αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

### **3.16 ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ**

#### **3.16.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 37**

Το πρότυπο αυτό 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. Η ενδεχόμενη υποχρέωση, όπως και το ενδεχόμενο στοιχείο ενεργητικού, συνίσταται όταν πρόκειται για υποχρέωση ή στοιχείο ενεργητικού αντίστοιχα, η οποία προέρχεται από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η υλοποίηση εξαρτάται από την εκδήλωση ή όχι ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων, ως προς το αν θα εκδηλωθούν, γεγονότων, τα οποία δεν βρίσκονται υπό τον πλήρη έλεγχο της επιχείρησης. Ακόμη ενδεχόμενη υποχρέωση είναι υποχρέωση που δεν έχει αναγνωριστεί, 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. Η πρόβλεψη για ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού δεν αναγνωρίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, διότι δεν μπορεί να είναι γνωστό

ούτε το ύψος των ενδεχόμενων αυτών στοιχείων ούτε και το αν αυτά θα προκύψουν. 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 διαφόρων 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. Για τον υπολογισμό μιας πρόβλεψης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλοι οι κίνδυνοι και τα σημεία αβεβαιότητας, τα οποία πιθανόν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα και θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή, έτσι ώστε το αποτέλεσμα να μην είναι υπερβολικά μεγαλύτερο από ότι θα μπορούσε να είναι. Για την επίτευξη της ακρίβειας του υπολογισμού μιας πρόβλεψης συνιστάται η εφαρμογή της αρχής της «συντηρητικότητας». Εάν μια πρόβλεψη που προκύπτει, είναι σημαντική και από πλευράς ύψους αλλά και από πλευράς χρόνου, τότε θα πρέπει να προεξοφληθεί στην παρούσα αξία της, με την εφαρμογή συντελεστή προεξόφλησης προ φόρων και να μην περιλαμβάνει οποιαδήποτε πρόβλεψη για κινδύνους. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα συγκεκριμένο έξοδο ή μέρος αυτού πρόκειται να επιστραφεί στην επιχείρηση, τότε πρόβλεψη για την επιστροφή δεν πρέπει να γίνεται, παρά μόνο αν είναι βέβαιο ότι θα υπάρξει επιστροφή με την εξόφληση της υποχρέωσης που δημιουργήθηκε. Αν δημιουργηθεί πρόβλεψη για αυτήν την επιστροφή, θα πρέπει να αναγνωρισθεί σε ξεχωριστό λογαριασμό ως στοιχείο ενεργητικού. Το ποσό της πρόβλεψης δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της αναμενόμενης επιστροφής. Οι προβλέψεις που έχουν δημιουργηθεί για τη σύνταξη συγκεκριμένου ισολογισμού θα πρέπει να εξετάζονται ως προς την επάρκεια ή ακόμη και την αναγκαιότητα αναγνώρισης τους και το υπόλοιπο τους να διαμορφώνεται ανάλογα. Αντίθετα, πρόβλεψη για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές δεν πρέπει να γίνεται, γιατί η υποχρέωση για την οποία θα γίνει πρόβλεψη δεν αφορά γεγονότα του παρελθόντος για τα οποία αναμένεται εκροή οικονομικών πόρων. Επιπλέον, προβλέψεις αυτής της μορφής δεν εμπίπτουν στα κριτήρια για αναγνώριση.

Εάν μια επιχείρηση σχετίζεται με κάποια άλλη με «επαχθή σύμβαση», τότε πρέπει να δημιουργήσει πρόβλεψη όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν μέσα από τη σύμβαση αυτή μέχρι το στάδιο της ολοκληρωτικής εκτέλεσης της. Στις περιπτώσεις των επαχθών συμβάσεων τα αντισυμβαλλόμενα μέρη έχουν εκτελέσει, από την πλευρά του το κάθε ένα, το μέρος της συμβατικής του υποχρέωσης. Τότε, γίνεται πρόβλεψη για όλα τα έξοδα που θεωρούνται αναγκαία για να μπορέσει το ένα μέρος να αποδεσμευτεί από τις συμβατικές του υποχρεώσεις, πλέον οποιωνδήποτε άλλων εξόδων που αφορούν αποζημιώσεις για την επίτευξη του στόχου. Αναγνώριση και εκτίμηση προβλέψεων επιβάλλεται να γίνεται και στις περιπτώσεις αναδιοργάνωσης μιας επιχείρησης. Η πρόβλεψη για αναδιοργάνωση θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που μπορεί να προέρχονται από την αναδιοργάνωση αυτή, όπως έξοδα τα οποία έγιναν συνεπεία της αναδιοργάνωσης και έξοδα που δεν σχετίζονται με την συνέχιση των λειτουργιών της επιχείρησης. Ωστόσο δεν περιλαμβάνει έξοδα που θεωρούνται συνδεδεμένα με τη λειτουργία της επιχείρησης, όπως έξοδα εκπαίδευσης ή επανεγκατάστασης του παραμένοντος προσωπικού, έξοδα σχετιζόμενα με την εμπορία των προϊόντων ή επενδύσεις σε νέα συστήματα λειτουργίας. Για κάθε πρόβλεψη που σχηματίζεται, η επιχείρηση θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες, στις οικονομικές της καταστάσεις, για το ύψος του μεταφερόμενου υπολοίπου στην αρχή και στο τέλος του έτους, για το ποσό της επιπλέον πρόβλεψης που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους, τα ποσά των προβλέψεων που διαγράφηκαν κατά τη διάρκεια του έτους λόγω πραγματοποίησης, τα ποσά των προβλέψεων που διαγράφηκαν και δεν θεωρούνταν πλέον αναγκαία, τυχόν διαφοροποιήσεις στις προεξοφλήσεις των ποσών των προβλέψεων. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρει σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης και των συντελεστών της αβεβαιότητας, το αναμενόμενο ποσό των υποχρεώσεων που πιθανό να προκύψει από τις αβεβαιότητες, το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα εξόφλησης των εν λόγω προβλεπόμενων υποχρεώσεων καθώς και το αναμενόμενο ύψος τυχόν αποζημιώσεων και εάν έχει ήδη γίνει οποιαδήποτε αναγνώριση. Η παροχή συγκριτικών πληροφοριών δεν θεωρείται αναγκαία εάν η πιθανότητα εξόφλησης ενδεχόμενης υποχρέωσης αποτελεί γεγονός χρονολογικά απομακρυσμένο. Τότε, για κάθε τέτοια υποχρέωση θα πρέπει να παρέχεται σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης, εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης που μπορεί να έχει, περιγραφή των αβεβαιοτήτων που καλύπτουν την κάθε περίπτωση, τους λόγους που καθορίζουν την αβεβαιότητα ως προς το χρόνο δημιουργίας της υποχρέωσης ή εξόφλησης της και την πιθανότητα ανάκτησης οποιουδήποτε ποσού υπό μορφή αποζημιώσεως. Όλα αυτά ισχύουν και για τις προβλέψεις που αφορούν στοιχεία ενεργητικού. Εάν, για οποιοδήποτε λόγο, αυτές οι απαιτήσεις του προτύπου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν, τότε

θα πρέπει να υπάρχει σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με το γεγονός αυτό. Η παρουσίαση του θέματος των ενδεχομένων υποχρεώσεων μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης δεν είναι δύσκολο, με τον τρόπο που θα γίνει, να επηρεάσει την έκβαση του αποτελέσματος της διαφοράς με τα αντιδικούντα μέρη. Για το λόγο αυτό η παρουσίαση θα πρέπει να γίνει με πάρα πολύ μεγάλη προσοχή ως προς τον τρόπο διατύπωσης της. Σε τέτοιες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να περιλάβει περιγραφή της φύσης της αντιδικίας, τα γεγονότα και τους λόγους για τους οποίους δεν έχει περιληφθεί επιπλέον πληροφόρηση ή πρόβλεψη, αποφεύγοντας οποιεσδήποτε εκτιμήσεις.

### **3.16.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 37**

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). Στο βαθμό αυτό στην πράξη οι Ελληνικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων, παρά το γεγονός ότι αυτό επιτάσσεται από το λογιστικό δίκαιο. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, θα πραγματοποιούνται ειδικές προβλέψεις βάσει συγκεκριμένων στοιχείων που τεκμηριώνουν την πιθανότητα απώλειας της απαίτησης. Γενικές προβλέψεις, στο μέτρο που κρίνονται σκόπιμες, θα σχηματίζονται επίσης βάσει δικαιολογημένων εκτιμήσεων της τράπεζας και όχι βάσει ορισμένου από πριν ποσοστού, όπως προβλέπουν επί του παρόντος οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

## **3.17 ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

### **3.17.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 38**

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί (εξωτερικά) ή δημιουργηθεί (εσωτερικά) από μια επιχείρηση, καθώς και τις εξαιρέσεις που υφίστανται ως προς τον λογιστικό αυτό χειρισμό. Καθορίζει επίσης τα κριτήρια, με βάση τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ως άυλο καθώς επίσης και τον τρόπο παρουσίασης αυτού στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ακόμη, καθορίζει τον τρόπο αποτίμησης της μεταφερόμενης αξίας ενός άυλου



περιουσιακού στοιχείου. Το πρότυπο αναφέρεται σε έξοδα που έχουν γίνει από μια επιχείρηση, αναμένεται να υπάρξει από αυτά μελλοντικό οικονομικό όφελος και το ύψος τους μπορεί να προσδιοριστεί. Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να περιλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των στοιχείων αυτής της μορφής. Στις περιπτώσεις όπου ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από ενσώματα και ασώματα μέρη τότε εξετάζεται η σημαντικότητα της συνλειτουργίας τους. Εάν τα δύο αυτά μέρη δεν αποτελούν το ένα αναπόσπαστο μέρος του άλλου, τότε το άυλο μέρος θεωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά το άυλο μέρος θεωρείται ως μέρος του παγίου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται μαζί με το ενσώματο μέρος βάσει των οδηγιών του ΔΛΠ 16. Για να μπορεί ένα περιουσιακό στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο, θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά και να ικανοποιεί τις ακόλουθες προϋποθέσεις :Χαρακτηριστικά:

→ «Δυνατότητα αναγνώρισης». Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι μπορεί να αναγνωριστεί ως ανεξάρτητο, όταν είναι δυνατό να διαχωριστεί από τη φήμη και πελατεία. Η ανεξαρτησία αυτή πηγάζει και από το γεγονός ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο μπορεί να πωληθεί ή να μισθωθεί αυτοτελώς, με αντάλλαγμα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, χωρίς να μετεβιβασθεί σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία της επιχείρησης. Ωστόσο, η ανεξαρτησία ενός άυλου στοιχείου δεν αποτελεί πάντοτε την αναγκαία συνθήκη για την ύπαρξη της δυνατότητας αναγνώρισης του στοιχείου αυτού.→ «Έλεγχος επί των εξόδων». Μια επιχείρηση εξασκεί έλεγχο πάνω σε συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την δυνατότητα ελέγχου των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει έλεγχο πρόσβασης στο στοιχείο αυτό.→ «Υπαρξη 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.

#### Προϋποθέσεις αναγνώρισης:

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωριστεί μόνο εάν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αν το κόστος του στοιχείου μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια. Η αρχική αποτίμηση της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να αποτελείται από το αρχικό του

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

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

που επιτρέπεται να αναγνωρίζονται για τη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου μπορεί ενδεικτικά να ταξινομηθούν σε διάφορα υλικά και υπηρεσίες, μισθοί, ημερομίσθια και όλα τα συναφή έξοδα που είναι συνδεδεμένα άμεσα με την δημιουργία του στοιχείου, έξοδα κατοχύρωσης νομικών δικαιωμάτων, γενικά κατανεμητέα έξοδα και χρηματοοικονομικά έξοδα. Στις περιπτώσεις που το άυλο στοιχείο προέρχεται από εξαγορά άλλης επιχείρησης, τότε η αξία κτήσης του θα αντιστοιχεί με την δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Σαν δίκαιη αξία του μπορεί να καθοριστεί μετά από υποκειμενική εξέταση, η υψηλότερη αξία που μπορεί να προσφερθεί μέσα από την ανοικτή αγορά για την πώληση του στοιχείου ή η ενδεικτική τιμή μιας πρόσφατης συναλλαγής μέσα από την αγορά για παρόμοιο στοιχείο ή το ύψος της αξίας που θα μπορούσε να καταβληθεί κατά την ημερομηνία εξαγοράς μέσα από μια αντικειμενική συναλλαγή. Στις περιπτώσεις που το στοιχείο αποκτήθηκε με δωρεάν παραχώρηση από το κράτος ή με την καταβολή συμβολικού ποσού, τότε η επιχείρηση μπορεί να το αναγνωρίσει ή στη δίκαιη αξία του ή στο ύψος του συμβολικού ποσού που καταβλήθηκε πλέον οποιωνδήποτε άμεσων εξόδων έχουν γίνει για να καταστεί δυνατή η χρήση και η οικονομική εκμετάλλευση του. Εάν ένα άυλο στοιχείο αποκτηθεί κατόπιν ανταλλαγής με ένα άλλο εντελώς διαφορετικό στοιχείο, τότε η αξία του θεωρείται ίση με την δίκαιη αξία του στοιχείου με το οποίο έχει γίνει η ανταλλαγή. Δαπάνες για την δημιουργία ή απόκτηση άυλων στοιχείων αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία αντιστοιχούν και διαγράφονται από τα αντίστοιχα αποτελέσματα της επιχείρησης εκτός και αν ικανοποιούν τα κριτήρια πάνω στα οποία στηρίζεται η αναγνώριση της δαπάνης, σαν να έχει γίνει για την δημιουργία ή την απόκτηση του συγκεκριμένου στοιχείου. Δαπάνες που έχουν γίνει για συγκεκριμένο άυλο στοιχείο μετά την καθιέρωση και ολοκλήρωση του αναγνωρίζονται μόνο ως έξοδα έναντι εσόδων και διαγράφονται μέσα από τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης της επιχείρησης. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν ισχύει όταν οι δαπάνες βελτιώνουν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πέραν των αρχικών στόχων και επιδιώξεων και όταν έχουν γίνει αποκλειστικά και μόνο για το συγκεκριμένο στοιχείο. Σε αυτή τη περίπτωση τα έξοδα προστίθενται στο κόστος του στοιχείου, ενώ έξοδα που σχετίζονται με τη συντήρηση του διαγράφονται από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων μέσα στην περίοδο που έγιναν. Η γενική οδηγία του προτύπου καθορίζει ότι μετά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου αυτό θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στην αρχική αξία κτήσεως μειωμένο με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση.

Μετά την αρχική του αναγνώριση, το στοιχείο θα πρέπει να απεικονίζεται στη δίκαιη αξία του μειωμένη με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της αρχικής και της δίκαιης αξίας του αποτελεί διαφορά επανεκτίμησης, η οποία θα πρέπει να

αναγνωρίζεται άμεσα. Η επανεκτίμηση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να επαναλαμβάνεται τακτικά, έτσι ώστε η μεταφερόμενη αξία τους να μην διαφοροποιηθεί σημαντικά από αυτή που θα προέκυπτε μέσα από τη δίκαιη αξία τους. Στη περίπτωση επανεκτίμησης ενός άυλου στοιχείου θα πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση και των υπολοίπων άυλων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας για τα οποία δεν έχει γίνει άλλη επανεκτίμηση στο παρελθόν, το πλεόνασμα που προκύπτει από την επανεκτίμηση μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού «αποθεματικό επανεκτίμησης», εκτός και αν σε προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε ζημία, οπότε το πλεόνασμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση της ζημιάς που προέκυψε. Η μείωση που προκύπτει από την επανεκτίμηση αναγνωρίζεται ως έξοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης, εκτός και αν από προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε πλεόνασμα, οπότε η μείωση μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποθεματικό επανεκτίμησης» κατά την έκταση του αποθεματικού που υπάρχει. Το κάθε άυλο στοιχείο θα πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά την διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η περίοδος αυτή δεν πρέπει να υπερβαίνει συνολικά τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο. Αναγνώριση της απόσβεσης του στοιχείου θα πρέπει πάντοτε να υπολογίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει γίνει επανεκτίμηση του στοιχείου ή όχι. Εάν έχει γίνει επανεκτίμηση, τότε διαφοροποιείται το ποσό της ετήσιας συστηματικής απόσβεσης και όχι η διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη χρήση ενός άυλου στοιχείου μπορεί να ξεπεράσει τα 20 έτη είναι πολύ περιορισμένες και σπάνιες και σχετίζονται βασικά με την εξαγορά αποκλειστικών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για χρονική περίοδο πέραν των 20 ετών. Στις περιπτώσεις αυτές μια επιχείρηση, θα πρέπει να αποσβένει το στοιχείο συστηματικά κατά την αναμενόμενη διάρκεια της ωφέλιμης χρήσης του, να γίνεται ετήσια επανεκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας του για τυχόν απώλειες και να δίνεται επεξήγηση των λόγων που οδήγησαν στον υπολογισμό της ωφέλιμης χρήσης του πέραν των 20 ετών, όπως και των παραγόντων που συνέτειναν σε αυτό. Η προτεινόμενη μέθοδος απόσβεσης των άυλων στοιχείων είναι η ετήσια διαγραφή βάσει σταθερού συντελεστή μέσα από το λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Άλλες μέθοδοι που μπορεί να εφαρμοστούν είναι η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης ή η βάση των παραγόμενων μονάδων ως προς την αναμενόμενη συνολική ποσότητα. Τέλος μπορεί να εφαρμοστεί οποιαδήποτε μέθοδος θεωρείται η καταλληλότερη και που συμβαδίζει με το σχήμα άντλησης των οικονομικών ωφελημάτων. Οποιαδήποτε όμως μέθοδος και να εφαρμοστεί, θα πρέπει να είναι σταθερή για όλη την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του στοιχείου, διαφορετικά θα πρέπει να εφαρμοστούν οι οδηγίες για την αλλαγή της ακολουθούμενης λογιστικής αρχής. Θεωρητικά, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου θα

πρέπει να είναι μηδενική εκτός και αν υπάρχει ανειλημμένη υποχρέωση από τρίτον για την αγορά του στοιχείου με τη λήξη της ωφέλιμης χρήσης του ή αν υπάρχει ενεργός αγορά για το εν λόγω στοιχείο η οποία καθορίζει και την υπολειμματική του αξία. Τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή την πώληση ενός στοιχείου πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων εντός της χρονικής περιόδου που προέκυψε. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, θα πρέπει να αναφέρουν την αναμενόμενη περίοδο της ωφέλιμης χρήσης τους, το ύψος της μεικτής μεταφερόμενης αξίας τους, το ύψος της συσσωρευμένης πρόβλεψης για απόσβεση, τα ποσά της ετήσιας απόσβεσης που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Θα πρέπει επίσης να παρέχουν ανάλυση της κίνησης του μεταφερόμενου υπολοίπου από την αρχή και μέχρι το τέλος του έτους, πληροφορίες ως προς το είδος και την επίδραση των αλλαγών στους λογιστικούς υπολογισμούς, που προκάλεσαν σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης και προήλθαν από αλλαγές στην περίοδο ή τη μέθοδο απόσβεσης.

Ακόμη θα πρέπει να αναφέρουν τους λόγους απόσβεσης ενός στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των 20 ετών, τυχόν ανειλημμένες υποχρεώσεις για απόκτηση άυλων στοιχείων, να περιέχουν πληροφορίες ως προς τα άυλα στοιχεία με εμπράγματη βάση. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται με αξία από επανεκτίμηση, τότε θα πρέπει αναφέρονται η ημερομηνία της επανεκτίμησης, η μεταφερόμενη αξία του και η υποτιθέμενη μεταφερόμενη αξία του, εάν δεν είχε γίνει η επανεκτίμηση. Επίσης, κατά την παρουσίαση τα άυλα στοιχεία μπορεί να εμφανιστούν ως σύνολο δύο ομάδων, αυτά που η μεταφερόμενη αξία τους είναι η αρχική και αυτά που έχουν επανεκτιμηθεί. Τέλος, θα πρέπει να περιέχεται το συνολικό ποσό από έρευνες και ανάπτυξη που έχουν διαγραφεί σαν έξοδα κατά τη διάρκεια του έτους.

### **3.17.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 38**

Τα άυλα πάγια στοιχεία, σύμφωνα με τις ελληνικές διατάξεις, 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 διάρκειας τους. Ακόμη τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Σύμφωνα με

το πρότυπο, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια 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 παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό. Τέλος, τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης. Αντίθετα, ο ΚΒΣ και ο ΚΦΕ δεν περιέχουν διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση άυλων αγαθών.

### **3.18 ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ - ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

#### **3.18.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 39**

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τις αρχές επί των οποίων πρέπει να στηρίζεται η αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τις πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για τα μέσα αυτά. 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. Στην περίπτωση κατά την οποία η δίκαιη αξία στηρίζεται στις τιμές της αγοράς, οι οποίες δεν είναι δυνατό να καθοριστούν με αξιοπιστία και ακρίβεια τότε ως δίκαιη αξία του τιμήματος υπολογίζεται το συνολικό ποσό των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών, προεξοφλημένων με τα αντίστοιχα επιτόκια που βρίσκονται σε ισχύ στην αγορά, με την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα θα ήταν σημαντικά διαφορετικό εάν εφαρμοζόταν συντελεστές που χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιπτώσεις. Εξαιρέση στις γενικές οδηγίες αποτίμησης του προτύπου και τα οποία θα πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως τους, τελούν τα δάνεια και απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί από την επιχείρηση

και δεν διατηρούνται για λόγους εμπορίας, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού για τα οποία δεν προσδιορίζεται οποιαδήποτε αξία στην αγορά, οι επενδύσεις που δεν έχουν ημερομηνία λήξεως καθώς και οι δύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους, οι οποίες θα πρέπει να τιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος τους. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες. Ως βάση της διάκρισης αυτής καθορίζεται ο τρόπος ταξινόμησης για σκοπούς παρουσίασης των μέσων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης καθώς και ο λογιστικός χειρισμός ου κέρδους ή της ζημίας που θα προκύψει μέσα από την αποτίμηση ή υλοποίηση τους. Οι κατηγορίες αυτές είναι:→ «Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους». Ο όρος αναφέρεται στα στοιχεία είναι που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί με απώτερο στόχο το εμπορικό κέρδος που πιθανό να προκύψει μέσα από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις τιμών ή του μεικτού περιθωρίου κέρδους. Θεωρείται δεδομένο ότι μια επιχείρηση κατέχει τα στοιχεία αυτά για εμπορικούς λόγους, εκτός και αν έχει καθοριστεί ότι πρόκειται για αντισταθμιστικούς λόγους.→ «Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους», αποτελούν στοιχεία ενεργητικού με ημερομηνία λήξεως, τα οποία η επιχείρηση δεν προτίθεται να πουλήσει, αλλά να τα διατηρήσει μέχρι την ημερομηνία λήξης τους. Μια επιχείρηση δεν θεωρείται διατεθειμένη να διατηρήσει συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά μέσα μέχρι τη λήξη τους, εάν πρόκειται να τα ρευστοποιήσει μελλοντικά χωρίς όμως να έχει καθορίσει την χρονική περίοδο, αν η επιχείρηση είναι έτοιμη και διατεθειμένη να τα ρευστοποιήσει για κάλυψη αναγκών ρευστότητας ή λόγω αλλαγής των επιτοκίων, του δείκτη αποδοτικότητας και των ισοτιμιών συναλλάγματος και όταν ο εκδότης έχει το δικαίωμα εξόφλησης των στοιχείων αυτών σε σημαντικά χαμηλότερη αξία από την αποσβεσμένη αξία τους. Επιπλέον, μια επιχείρηση θεωρείται ότι δεν είναι σε θέση να τα διατηρήσει μέχρι τη λήξη τους, εάν δεν διαθέτει τα αναγκαία χρηματοοικονομικά μέσα για την διατήρησή τους ή έχουν προκύψει διάφοροι περιορισμοί, νομικοί ή φορολογικοί, που δεν ευνοούν την διατήρησή τους μέχρι την ημερομηνία λήξης.→ «Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης», αποτελούν στοιχεία ενεργητικού που δημιουργήθηκαν με την παροχή, μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης, απ' ευθείας σε τρίτους, μετρητών, αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία δημιούργησαν οφειλέτες της επιχείρησης. Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση, οι απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί δεν διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, δηλαδή προς διάθεση στο εγγύς μέλλον. Τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτής της μορφής δεν έχουν ημερομηνία λήξης και ταξινομούνται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία για σκοπούς παρουσίασης στις

οικονομικές καταστάσεις. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν κυρίως χρεώστες εμπορίου, δάνεια προσωπικού κλπ. Η απόκτηση συμφερόντων σε οφειλές τρίτων, που δημιουργήθηκαν από άλλους χρηματοδότες, δεν θεωρούνται ότι προέρχονται «εσωτερικά», μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης αλλά ότι έχουν «αγοραστεί» και έτσι δεν εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή και ταξινομούνται ως διαθέσιμα προς πώληση ή εμπορία, ή ως στοιχεία που θα διατηρηθούν μέχρι τη λήξη τους. → «Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση», είναι όλα τα στοιχεία ενεργητικού που δεν ανήκουν σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω κατηγορίες και δεν αποτελούν δάνεια ή απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από την επιχείρηση. Η μέθοδος αποτίμησης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν χαρακτηρίζεται ότι διατηρείται μέχρι τη λήξη του, θα πρέπει να αντικαθίσταται με αυτή της δίκαιης αξίας. Εάν οι λόγοι για τους οποίους η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου βασιζόταν στη δίκαιη αξία του, δεν υφίσταται πλέον, τότε η αποτίμηση του θα πρέπει να στηρίζεται στο αναπόσβεστο κόστος όπου, σαν αναπόσβεστο κόστος, εκλαμβάνεται η αναπόσβεστη δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής. Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θα πρέπει μετά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται με βάση το αναπόσβεστο κόστος τους, εκτός από τα παράγωγα υποχρεώσεων και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, τα οποία θα πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους. Παράγωγα υποχρεώσεων που θα πρέπει να εξοφληθούν με την παράδοση τίτλων συμμετοχής, με τους οποίους είναι συνδεδεμένα και δεν είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο, θα πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία, για το λόγο ότι δεν μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία η δίκαιη αξία τους.

Η δίκαιη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία μόνο όταν το μέσο αυτό είναι εγγεγραμμένο σε ενεργή αγορά διαπραγμάτευσης χρεογράφων και η αξία του καθορίζεται μέσα από αυτό ή αν έχει αποτιμηθεί από ανεξάρτητους εκτιμητές του είδους και οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές μπορεί να υπολογιστούν με σχετική ακρίβεια ή όταν η βάση του υπολογισμού του στηρίζεται σε κάποιο πρότυπο υπολογισμού όπου τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται προέρχονται μέσα από την προαναφερόμενη ενεργή αγορά. Η αναγνώριση δημιουργίας χρηματοοικονομικού μέσου στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης, επιτρέπεται μόνο όταν δημιουργείται ή ολοκληρώνεται η συμβατική σχέση της επιχείρησης με το τρίτο πρόσωπο. Η αναγνώριση συναλλαγής που αφορά χρηματοοικονομικά μέσα στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης μπορεί να γίνει με δύο διαφορετικούς τρόπους.



Οι τρόποι αυτοί βασίζονται στο με ποια τιμή θα αναγνωρισθούν αυτά στα βιβλία της επιχείρησης, αν θα υπολογισθούν δηλαδή με την αξία κτήσεως ή με την τιμή αποτίμησης τους, κατά την «ημερομηνία εμπορίας», η οποία αποτελεί την ημερομηνία που η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Ο όρος λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία πορείας, αναφέρεται στην αναγνώριση του στοιχείου που αγοράζει και της υποχρέωσης που δημιουργείται παράλληλα κατά την ημερομηνία εμπορίας ή στην αναίρεση της αναγνώρισης του στοιχείου που πωλείται και αναγνώριση της οφειλής του αγοραστή στην ημερομηνία συναλλαγής. Βάσει της μεθόδου αυτής, η αναγνώριση στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται κατά την ημερομηνία της δέσμευσης της επιχείρησης, όπου χρεώνεται το περιουσιακό στοιχείο και πιστώνεται η υποχρέωση που δημιουργήθηκε. Οποιοδήποτε αποτέλεσμα αποτίμησης, κέρδος ή ζημία, προκύπτει για τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμφανίζονται στη δίκαιη αξία τους, αυτό χρεώνεται ή πιστώνεται στο λογαριασμό του χρηματοοικονομικού μέσου και πιστώνεται ή χρεώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός «ιδίων συμφερόντων» ή «αποτελέσματα χρήσεως» αναλόγως την περίπτωση. Η «ημερομηνία διακανονισμού», αποτελεί την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται η παράδοση ενός στοιχείου ενεργητικού από ή προς την επιχείρηση. Ο όρος λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία διακανονισμού αναφέρεται στην αναγνώριση του στοιχείου κατά την ημερομηνία μεταβίβασης του προς την επιχείρηση και στην αναίρεση της αναγνώρισης του στοιχείου που μεταβιβάζεται ή μεταφέρεται από την επιχείρηση. Οποιαδήποτε διαφοροποίηση στη δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ των ημερομηνιών εμπορίας και διακανονισμού θα αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της εξόφλησης. Βάσει της μεθόδου αυτής η αναγνώριση στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται κατά την ημερομηνία παράδοσης του χρηματοοικονομικού μέσου. Μια επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει οποιαδήποτε από τις δύο μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι θα την εφαρμόζει σταθερά στη συγκεκριμένη κατηγορία χρηματοοικονομικών μέσων, από τη μια χρήση στην άλλη. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω διαφοροποίησης της δίκαιης αξίας του, θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον πιο κάτω περιγραφόμενο τρόπο, με την προϋπόθεση ότι αυτό δεν αποτελεί αντισταθμιστικό μέτρο. Εάν το χρηματοοικονομικό μέσο διατηρείται για «σκοπούς εμπορίας», τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί. Αν διατηρείται για «διάθεση για πώληση», τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία προκύπτει από την αποτίμηση μπορεί να αναγνωριστεί είτε άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί, είτε άμεσα στα «ίδια κεφάλαια» της επιχείρησης καθ' όλη τη διάρκεια που το μέσο αυτό διατηρείται από την

επιχείρηση. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πραγματοποιηθεί κατά την πλήρη εξόφληση ή είσπραξη του, θα πρέπει να συμψηφιστεί με το σύνολο των συσσωρευμένων αποτελεσμάτων αποτίμησης που βρίσκεται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, οποιοδήποτε υπόλοιπο να μεταφερθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί. Οποιοδήποτε αποτέλεσμα φέρεται στα ίδια κεφάλαια θα πρέπει να εμφανίζεται επιπλέον και στην κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων. Το κέρδος ή ζημία που προέρχεται από χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν αναγνωριστεί στα βιβλία της επιχείρησης σε τιμές κόστους, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Το κέρδος ή ζημία περιπτώσεις αυτές πιθανόν να προέρχεται από την πλήρη εξόφληση ή είσπραξη του εν λόγω μέσου, ή λόγω ζημίας από μείωση της αξίας του. Όταν η μεταφερόμενη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου είναι μεγαλύτερη από την αναμενόμενη ανακτήσιμη αξία του, η διαφορά αυτή αποτελεί ζημία για την επιχείρηση, ο λογιστικός χειρισμός της οποίας εξαρτάται από τον τρόπο αποτίμησης του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή έχει αποτιμηθεί σε αξία κτήσεως / κόστους ή στη δίκαιη αξία του. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αναγνωριστεί i εμφανίζεται σε αξία κτήσεως, θα πρέπει να αποτιμηθεί στην προεξοφλημένη τρέχουσα αξία του, αν πρόκειται για μακροπρόθεσμο χρηματοοικονομικό μέσο ή στην τρέχουσα αξία, αν πρόκειται για βραχυπρόθεσμο μέσο και, οποιαδήποτε ζημιά προκύψει από την μεταφερόμενη αξία του, θα πρέπει να αναγνωριστεί άμεσα στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης με αντίστοιχη πίστωση του χρηματοοικονομικού μέσου ή ενός προσωρινού λογαριασμού προβλέψεων. Εάν μελλοντικά προκύψει ανάκτηση οποιουδήποτε ποσού της ζημιάς που έχει προβλεφθεί, τότε θα πρέπει να μειωθεί ανάλογα και η ζημία που έχει αναγνωριστεί στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Το τελικό ποσό του μέσου μετά την ανάκτηση δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το αρχικό υπόλοιπο πριν από την αναγνώριση της ζημιάς που έγινε σε προηγούμενη χρήση. Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αναγνωριστεί και εμφανίζεται στη δίκαιη αξία του, τότε οποιαδήποτε ζημιά έχει αναγνωριστεί στο παρελθόν στην καθαρή θέση της επιχείρησης, θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η εν λόγω ζημία θα πραγματοποιηθεί. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός, ισχύει ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το εν λόγω μέσο δεν έχει ρευστοποιηθεί. Τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν αποτελούνται από παράγωγα δεν θεωρούνται ως αντισταθμιστικά ή σταθεροποιητικά μέτρα, εκτός και εάν έχουν δημιουργηθεί για τη διαχείριση κινδύνων από ισοτιμίες συναλλάγματος. Ο χειρισμός αυτός βασίζεται στο γεγονός ότι τα παράγωγα θεωρούνται πάντοτε ότι διατηρούνται για εμπορικούς λόγους και ως εκ τούτου αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους. Ακόμη, τα μέσα που δεν αποτελούνται από

παράγωγα μπορεί να αποτιμηθούν στη δίκαιη αξία τους αλλά, όμως, μπορεί να αποτιμηθούν και σε τιμή κτήσεως για την οποία δεν είναι πιθανό να υπάρξει οποιαδήποτε μεταβολή, επειδή δεν έχει μεταβαλλόμενη δίκαιη αξία. Έτσι δεν δημιουργούνται διαφορές προς αντιστάθμιση των μεταβολών από τον κίνδυνο για την αντιμετώπιση του οποίου έχουν ληφθεί τα μέτρα. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από τα αντισταθμιστικά μέτρα αναγνωρίζεται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως με την οποία σχετίζεται, με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση του αντισταθμιστικού μέτρου από το οποίο προέκυψε. Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από τη μεταβολή της δίκαιης αξίας του αντισταθμιζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου μεταφέρεται σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση του ίδιου του μέσου. Οποιοσδήποτε μεταβολές της δίκαιης αξίας του μεταφέρονται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της αντίστοιχης χρήσης. Στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης θα πρέπει να περιέχονται όλα τα στοιχεία και πληροφορίες όπως καθορίζονται και για το πρότυπο 32. Μαζί με τις υπόλοιπες λογιστικές αρχές που δηλώνεται ότι ακολουθούνται από την επιχείρηση, θα πρέπει να περιλαμβάνονται όλες οι σημαντικές προϋποθέσεις και μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Θα πρέπει να αναφέρουν εάν τα κέρδη ή οι ζημίες που προέκυψαν από την αλλαγή της δίκαιης αξίας των διαθεσίμων προς πώληση έχουν μεταφερθεί στην καθαρή θέση της επιχείρησης και αν οι αγορές και πωλήσεις για κάθε μία από τις τρεις βασικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων έχουν αναγνωρισθεί κατά την ημερομηνία αγοράς ή εξόφλησης τους.

Όσον αφορά τα αντισταθμιστικά μέτρα, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν περιγραφή των στόχων και της πολιτικής της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων για κάθε σημαντική συναλλαγή, όπως φύση του κινδύνου, χρονική διάρκεια κάλυψης και το αναμενόμενο ποσοστό του διασφαλιζόμενου μέσου. Για το κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε από χρηματοοικονομικά μέσα διαθέσιμα προς πώληση και έχουν αναγνωρισθεί στην αναγνωρισθεί και οποιοδήποτε ποσό έχει μεταφερθεί από την καθαρή θέση στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους δεν ήταν δυνατή η αποτίμηση στη δίκαιη αξία, των χρηματοοικονομικών μέσων που εμφανίζονται στην αποσβεσμένη μεταφερόμενη αξία τους.

Πέραν αυτών, θα πρέπει να περιέχεται ειδική αναφορά για «σημαντικά» έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες που προέκυψαν κατά την διάρκεια του έτους και περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ή στην καθαρή θέση, αναφέροντας, το συνολικό ποσό των εσόδων και των εξόδων ξεχωριστά και τα πραγματοποιηθέντα ή μη κέρδη ή ζημίες από

χρηματοοικονομικά μέσα που είναι διαθέσιμα προς πώληση και προέρχονται από αποτίμηση της δίκαιης αξίας τους ή από αναίρεση αναγνώρισης και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Εάν η αποτίμηση ενός μέσου διαφοροποιήθηκε στην μεταφερόμενη αξία του από την δίκαιη, τότε θα πρέπει να δοθούν επεξηγήσεις για τους λόγους που οδήγησαν στην απόφαση αυτή. Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που συνάπτει δάνειο θα πρέπει να παρέχουν τη μεταφερόμενη αξία των μέσων που δόθηκαν ως εγγύηση, όπως και οποιουδήποτε σημαντικούς όρους και συνθήκες σχετιζόμενες με την εγγύηση. Οι οικονομικές καταστάσεις του δανειστή πρέπει να αναφέρουν τη δίκαιη αξία των εγγυήσεων που έγιναν αποδεκτές και αν είναι διαπραγματεύσιμες χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε παράβασης από πλευράς δανειζόμενου, τη δίκαιη αξία των εγγυήσεων που πωλήθηκαν ή διαπραγματεύτηκαν και οποιουδήποτε σημαντικούς όρους ή συνθήκες περιέχονται στις εγγυήσεις.

### **3.18.2 Διαφορές βασικών λογιστικών αρχών με το ΔΛΠ 39**

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το μα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε εξοδοποιούνται. Με βάση όμως τα ΔΛΠ, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής. Ακόμη, δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την τακτική να μην αναγνωρίζουν γενική αντιστάθμιση κινδύνου. Όλα αυτά σε αντίθεση με αυτά που ορίζει το πρότυπο για τα παράγωγα. 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.

Ο ΚΒΣ προβλέπει αποτίμηση συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας. Ακόμη με τα ΔΛΠ, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων

μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Από την άλλη, με βάση τον ΚΦΕ, η ζημία που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση χρεογράφων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών «Αποθεματικά από Χρεόγραφα» προς συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή / λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Κέρδος από αποτίμηση δεν νοείται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

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

### **3.19 ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ**

#### **3.19.1 Η ανάλυση του ΔΛΠ 40**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται με απώτερο σκοπό την απόκτηση εισοδημάτων από ενοίκια, υπεραξία και των οποίων τα έσοδα δεν προκύπτουν μέσα από τις συνηθισμένες δραστηριότητες της επιχείρησης. Τα στοιχεία αυτά δεν διατηρούνται για την εξυπηρέτηση των συνηθισμένων αναγκών και δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, όπως είναι η παραγωγή, η λειτουργία των γραφείων και των αποθηκών ή η πώληση αγαθών. Η εφαρμογή του προτύπου αυτού αναφέρεται στην αναγνώριση, εκτίμηση και απεικόνιση των επενδύσεων σε ακίνητα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Επίσης, το πρότυπο, εφαρμόζεται σε θέματα αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ή αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα που παραχωρούνται από εκμισθωτές βάσει λειτουργικής μίσθωσης. Ωστόσο, το πρότυπο, δεν αναφέρεται σε επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται για σκοπούς ιδιόχρησης ή για πώληση εντός των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Στην περίπτωση κατά την οποία τα ακίνητα χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης χαρακτηρίζονται ως χρησιμοποιούμενα για ιδιόχρηση. Εάν όμως, μέρος που χρησιμοποιείται για ιδιόχρηση αποτελεί πολύ μικρό μέρος του συνολικού ωφέλιμου χώρου, τότε δεν θεωρείται ότι κατέχεται για ιδιόχρηση, αλλά για επένδυση. Εάν

μια επιχείρηση έχει έσοδα από συγκεκριμένο ακίνητο, τότε τα βασικά κριτήρια διάκρισης της επένδυσης αυτής, σε ιδιόχρηση και επένδυση, αποτελούν η φύση και το ύψος των εσόδων αυτών ως προς τα συνολικά εισοδήματα από το ακίνητο. Οι γενικές οδηγίες του προτύπου καθορίζουν ότι οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει κατά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται σε αξία κτήσεως πλέον οποιωνδήποτε συναφών εξόδων για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, όπως είναι η τιμή αγοράς, τα δικηγορικά έξοδα κλπ. Τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα που προκύπτουν από δανεισμό που έλαβε χώρα για την αγορά του ακινήτου αναγνωρίζονται ως έξοδα μέσα στην περίοδο που έχουν επιτευχθεί και δεν θεωρούνται ως μέρος της αξίας κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου. Οι δαπάνες που έγιναν για το συγκεκριμένο ακίνητο μετά την απόκτηση του, αναγνωρίζονται ως κεφαλαιουχικές δαπάνες, υπό την προϋπόθεση ότι θα αυξήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και την αρχικά αναμενόμενη οικονομική απόδοση. Τα περιουσιακά στοιχεία από επενδύσεις μπορεί μετά την απόκτηση τους να αποτιμηθούν με δύο διαφορετικές μεθόδους:

► Μέθοδος δίκαιης αξίας: Εάν μια επιχείρηση αποφασίσει να αποτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία από επενδύσεις με αυτή τη μέθοδο, τότε οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, κέρδος ή ζημιά, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης στην οποία αντιστοιχεί. Ο καθορισμός της δίκαιης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προέρχεται από την αξία που αντιπροσωπεύεται από αντικειμενική συναλλαγή ή από αυτή που μπορεί να καθοριστεί μέσω της ενεργούς αγοράς για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, στην ίδια περιοχή και κατάσταση. Στον καθορισμό της δίκαιης αξίας ενός στοιχείου περιλαμβάνονται και οι οποιεσδήποτε υπάρχουσες εγκαταστάσεις, όπως είναι οι ανελκυστήρες ή η επίπλωση, οι οποίες όμως δεν θεωρούνται ότι προστίθενται στην δίκαιη αξία του στοιχείου. Όταν ένα στοιχείο έχει αρχικά αποτιμηθεί με τη μέθοδο της δίκαιης αξίας, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται πάντοτε μέχρι την πώληση ή την πλήρη απόσβεση του.

► Μέθοδος κόστους: Με τη μέθοδο αυτή τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως μειωμένη με την πρόβλεψη για απόσβεση, σύμφωνα και με τις γενικές οδηγίες του ΔΛΠ 16. Εάν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αποχαρακτηριστεί και να ταξινομηθεί στην κατηγορία που ανήκει με βάση την καινούργια του χρήση. Όταν γίνεται αλλαγή στη χρήση ενός στοιχείου από επένδυση σε ιδιόχρηση ή και το αντίθετο, αυτό θα πρέπει να αποτιμάται στη δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής. Εάν με την αλλαγή αυτή χαρακτηρίζεται ως επένδυση προς πώληση και γίνονται πρόσθετες κεφαλαιουχικές δαπάνες για το σκοπό αυτό, τότε θα πρέπει να αποτιμηθεί με βάση τις προβλέψεις του ΔΛΠ 2 ως

απόθεμα, διαφορετικά υπάγεται στις προβλέψεις του ΔΛΠ 16 που αναφέρεται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο, με οποιαδήποτε μορφή κι αν έχει ταξινομηθεί, αποτιμάται με τη μέθοδο του κόστους, τότε οι παραπάνω αλλαγές γίνονται με βάση τη μεταφερόμενη αξία του και δεν γίνεται οποιαδήποτε αποτίμηση.

Οποιοσδήποτε μεταβολές στη δίκαιη αξία του στοιχείου μπορεί να δημιουργήσουν κέρδη ή ζημίες αποτίμησης, αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις προβλέψεις του ΔΛΠ 16, σύμφωνα με τις οποίες, οι ζημίες μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει υπόλοιπο σε λογαριασμό αποθεματικού ως πλεόνασμα από προηγούμενες αποτιμήσεις. Τυχόν πλεόνασμα αναγνωρίζεται μέσα από λογαριασμό αποθεματικού αποτίμησης υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει αναγνωριστεί ζημία αποτίμησης, σε προηγούμενα έτη. Στην περίπτωση αυτή η αναγνώριση μέσα από τον λογαριασμό των αποτελεσμάτων δεν πρέπει να υπερβαίνει το ύψος της ζημίας που έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη. Οποιαδήποτε μεταβολή από απόθεμα σε επένδυση από την οποία δημιουργείται κέρδος από την αποτίμηση στη δίκαιη αξία του στοιχείου, μεταφέρεται ως κέρδος στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Ο λόγος που γίνεται αυτός ο λογιστικός χειρισμός του κέρδους που προκύπτει, είναι ότι η μεταφορά του από τα αποθέματα θεωρείται ως πώληση αποθεμάτων. Τα περιουσιακά στοιχεία που πωλούνται ή αποσύρονται πλήρως από την ενεργή χρήση λόγω έλλειψης μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων, θα πρέπει να διαγράφονται από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά την χρήση που αναγνωρίστηκαν. Στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, για τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν βάσει μίσθωσης θα πρέπει να παρέχονται οι πληροφορίες που αναφέρονται στο ΔΛΠ 17, ενώ για τα υπόλοιπα στοιχεία, ανεξάρτητα από τη μέθοδο αποτίμησης τους, πρέπει να αναφέρονται τα κριτήρια βάσει των οποίων έγινε η διάκριση των στοιχείων σε στοιχεία προς επένδυση ή προς ιδιόχρηση, η μέθοδος και οι προϋποθέσεις που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στη δίκαιη αξία τους. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρεται εάν η αποτίμηση στη δίκαιη αξία έγινε από εκτιμητή που είχε τα απαιτούμενα από το νόμο προσόντα, τα έσοδα ή έξοδα που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και προέρχονται από μισθώσεις επενδύσεων, οι τυχόν περιορισμοί που υφίστανται ως προς την πώληση τους και οι σημαντικές συμβάσεις που σχετίζονται με αυτά, όπως είναι οι συμβάσεις αγοράς. Όταν η αποτίμηση βασίζεται στη δίκαιη αξία, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που να αιτιολογούν την διαφοροποίηση του υπολοίπου έναρξης χρήσεως με αυτό της λήξης.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων

επένδυσης βασίζεται στη μέθοδο που υποδεικνύεται από το ΔΛΠ 16, θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον περιγραφή του στοιχείου στο οποίο έγινε η επένδυση, πληροφορίες για την αποτίμηση, δηλαδή τους λόγους για τους οποίους η δίκαιη αξία δεν μπορούσε να καθοριστεί με αξιοπιστία, για τις πωλήσεις αναφορά του γεγονότος ότι η πώληση δεν βασίστηκε στη δίκαιη αξία, αναφορά του μεταφερόμενου κατά την πώληση υπολοίπου και αναφορά του κέρδους ή της ζημίας που έχει αναγνωριστεί. Όταν η αποτίμηση βασίζεται στη μέθοδο κόστους τότε θα πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες για την εφαρμοζόμενη μέθοδο αποσβέσεων και την αναμενόμενη ωφέλιμη περίοδο χρήσης ή τον συντελεστή απόσβεσης, τη συμφωνία μεταξύ του μεταφερόμενου υπολοίπου από την προηγούμενη χρήση και αυτού που προέκυψε στο τέλος της χρήσης, αναφέροντας τις αγορές, κεφαλαιοποιήσεις εξόδων, αποκτήσεις από συγχωνεύσεις, πωλήσεις, αποσβέσεις, συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή οικονομικών καταστάσεων οικονομικής μονάδας εξωτερικού και τις μεταβολές που προέκυψαν από τον χαρακτηρισμό από ιδιόχρηση σε πώληση κλπ.

### **3.19.2 Διαφορές βασικών ελληνικών αρχών με το ΔΛΠ 40**

Σε αντίθεση με τους κανόνες του προτύπου, στο ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Το μόνο που ορίζεται είναι ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή. Ακόμη, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη χρήση εναλλακτικών λογιστικών αρχών για μία συναλλαγή. Αφήνεται στην πρωτοβουλία των μονάδων η χρήση ή μη κάποιας αρχής. Αντίθετα, στην περίπτωση που ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο προβλέπει περισσότερες από μία λογιστικές μεθόδους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόζει πάγια μία από τις μεθόδους, εκτός εάν το Πρότυπο ή η Ερμηνευτική Εγκύκλιος συγκεκριμένα απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση των ειδών (συναλλαγές, υπόλοιπα, ποσά κλπ), για τα οποία διαφορετικές μέθοδοι είναι κατάλληλες. Όταν ένα πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση, θα πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται πάγια η καταλληλότερη μέθοδος για κάθε κατηγορία. Όταν έχει αρχικά επιλεγεί η κατάλληλη μέθοδος, κάθε αλλαγή αυτής θα πρέπει να γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 και να εφαρμόζεται σε όλα τα είδη ή κατηγορίες ειδών. Σημειώσεις: Με βάση το ΔΛΠ 40, τα βιολογικά στοιχεία κατά την κτήση τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μείον τα προβλεπόμενα κόστη διάθεσης. Σύμφωνα



με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα στοιχεία είτε αποτελούν πάγια ή αποθέματα, κατά την κτήση τους αποτιμώνται στο κόστος.

### **3.20 ΔΛΠ 41 : ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΑ**

#### **3.20.1 Η ανάλυση ΔΛΠ 41**

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στους διάφορους λογιστικούς χειρισμούς και στην παρουσίαση των ιδιαίτερων στοιχείων που μπορεί να προκύπτουν λόγω της φύσεως των εργασιών, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που η κύρια ασχολία τους είναι η γεωργία και η κτηνοτροφία. Οι οδηγίες του προτύπου αυτού καλύπτουν τα σημεία που σχετίζονται με την δραστηριότητα αυτών των επιχειρήσεων, που είναι οι διάφοροι ζωντανοί οργανισμοί, δηλαδή τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα προϊόντα ή πρώτες ύλες που προέρχονται από τα βιολογικά στοιχεία και οι κρατικές παροχές και χορηγίες που σχετίζονται με τα βιολογικά στοιχεία. Όταν θα γίνει η αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, αυτό θα πρέπει να αποτιμηθεί στη δίκαιη αξία του, μειωμένη με τυχόν έξοδα που αναμένεται να υπάρξουν κατά τη στιγμή της πώλησης τους. Η αρχή αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται και για τα προϊόντα που προέρχονται από τα βιολογικά στοιχεία. Ο καθορισμός της δίκαιης αξίας τους στηρίζεται στις ιδιαιτερότητες των χαρακτηριστικών τους, την ηλικία τους και διάφορα άλλα συγκεκριμένα σημεία αναγνώρισης τους. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο καθορισμός της δίκαιης αξίας ενός βιολογικού στοιχείου δεν είναι εφικτός για διάφορους λόγους, τότε αυτό θα πρέπει να αποτιμηθεί σε τιμή κόστους και να διατηρηθεί σε αυτή την αξία, μείον οποιαδήποτε πρόβλεψη για απόσβεση μέχρι να είναι δυνατός ο εντοπισμός και καθορισμός της δίκαιης αξίας του. Αυτό είναι πολύ πιθανό να δημιουργηθεί κατά την αρχική αναγνώριση του βιολογικού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης, όμως δεν μπορεί να συμβαίνει και μετά την αρχική αναγνώριση, γιατί έχει ήδη εντοπιστεί και καθοριστεί η δίκαιη αξία του. Το κέρδος ή η ζημία που μπορεί να προκύψει από την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της επιχείρησης μέσα στη χρήση που έχουν εντοπιστεί. Οι κρατικές παροχές και χορηγήσεις για βιολογικά στοιχεία, που έχουν αποτιμηθεί στη δίκαιη αξία τους και που έχουν παραχωρηθεί χωρίς περιορισμούς, θα πρέπει να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα της επιχείρησης ως έσοδο της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί η απαίτηση. Εάν η κρατική χορηγία έχει παραχωρηθεί κάτω από συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις, τότε θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο της

επιχείρησης εντός της χρήσεως κατά την οποία έχουν λήξει οι όροι ή προϋποθέσεις. Εάν η κρατική χορηγία έχει παραχωρηθεί για βιολογικά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί στην τιμή κόστους, εφαρμόζονται οι οδηγίες του προτύπου 20 σχετικά με τις κρατικές χορηγίες. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να εμφανίζονται ως ξεχωριστό στοιχείο του ισολογισμού μιας επιχείρησης παρέχοντας περιγραφή της κάθε ξεχωριστής ομάδας στην οποία είναι πιθανό να υπάγονται. Ακόμη, στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να εμφανίζεται το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει κατά τη διάρκεια μιας χρήσης από την διαφοροποίηση της δίκαιης αξίας των βιολογικών στοιχείων. Οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να περιλαμβάνουν περιγραφή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και της κάθε κατηγορίας των βιολογικών στοιχείων, την μέθοδο προσδιορισμού των ποσοτήτων της κάθε κατηγορίας στοιχείων που υπήρχαν κατά το τέλος του έτους καθώς και της παραγωγής που επιτεύχθηκε κατά τη διάρκεια του έτους, τη μέθοδο προσδιορισμού της δίκαιης αξίας των στοιχείων ανά κατηγορία και των προϊόντων που προέκυψαν από αυτά.

Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρονται η συνολική αξία των στοιχείων για τα οποία ο τίτλος ιδιοκτησίας είναι δεσμευμένος ως εγγύηση για χρηματοοικονομικές διευκολύνσεις, το ύψος δέσμευσης της επιχείρησης για την απόκτηση νέων βιολογικών στοιχείων, περιγραφή της στρατηγικής της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων που σχετίζονται με την γεωκτηνοτροφική δραστηριότητα και τέλος, κατάσταση μεταβολής των βιολογικών στοιχείων μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου που υπήρχε στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως. Τέλος, όσον αφορά διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού με τις ελληνικές λογιστικές αρχές, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι δεν υπάρχουν, αφού δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις επί του θέματος στο ελληνικό δίκαιο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

# Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

---

### 4.1 Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

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.).

Η εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ, αλλά και της εκβάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους. Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων.

Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΛΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά. Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

Σύμφωνα με την εταιρεία Συμβούλων Ασφαλίσεων Barnett Waddingham, η υιοθέτηση των ΔΛΠ οφείλει να γίνει με την απαραίτητη υπευθυνότητα και συνέπεια, διότι διαφορετικά οι λογιστικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματική χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Το κρίσιμο ερώτημα αναφέρεται στα πλαίσια στα οποία θα κυμανθεί και στον τρόπο με τον οποίο θα εκδηλωθεί η συμπεριφορά και η αντίδραση των επιχειρήσεων αμέσως μετά την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών τους με τα ΔΛΠ.

Το παραπάνω ερώτημα αφορά κυρίως το βαθμό: α) αξιοπιστίας της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις, β) συγκρισιμότητας των τελευταίων μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων αλλά και μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου, και γ) συμμόρφωσης (compliance/adoption rate) με τις επιμέρους διατάξεις των ΔΛΠ.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο

μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους.

Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών. Τα ΔΛΠ επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών.

Το ερώτημα που προβάλλει είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των ΔΛΠ, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Έρευνα του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) δείχνει ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει πλήρως ή έχουν υποτιμήσει τις συνέπειες στις λογιστικές καταστάσεις τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ (βλ. επίσης Wilson, 2001). Επομένως, ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των ΔΛΠ. Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Από την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των ΔΛΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική. Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο. Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να

προκύπτουν επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο.

Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ενημέρωση των λογαριασμών διαθεσίμων πρέπει να συνοδεύεται από πραγματική εισροή/εκροή μετρητών ή μεταβολή του αντίστοιχου τραπεζικού λογαριασμού, ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να αρκεί μόνο η έκδοση ή παραλαβή της εντολής πληρωμής. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων.

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

Η επιτυχία της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ εξαρτάται από την απήχηση και την υποστήριξη που θα έχει το νέο λογιστικό σύστημα από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές. Χωρίς την απαραίτητη προώθηση και ενίσχυση από εκείνους τους φορείς που έχουν τη δυνατότητα να προαγάγουν και να εγκαθιδρύσουν τα ΔΛΠ ανάμεσα στις επιχειρήσεις, θα είναι αρκετά δύσκολο οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να αποδεχθούν, αλλά και να κατανοήσουν το πνεύμα του νέου λογιστικού συστήματος και τη σημασία της μετάβασης από το ελληνικό στο διεθνές λογιστικό σχέδιο. Επιπλέον, με τη συνδρομή των αρμόδιων κρατικών φορέων είναι δυνατή η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού συστήματος και τυποποίησης των κανόνων που θα πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να εξασφαλίζεται στο μέτρο του δυνατού η συγκρισιμότητα και να αποφεύγονται περιστατικά καιροσκοπισμού και αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού

Πιο συγκεκριμένα πολλές ερευνητικές με την εφαρμογή των ΔΛΠ οδήγησαν στα εξής συμπεράσματα:

- α)** Στη συντριπτική τους πλειοψηφία, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο παρουσίασης των ταμειακών τους ροών.

**β)** Παρατηρούνται περιπτώσεις στον πίνακα μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, απευθείας μεταβολών στα ίδια κεφάλαια, χωρίς να συνοδεύονται από απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

**γ)** Επισημαίνεται ότι στην πλειονότητά τους οι εταιρείες δεν γνωστοποιούν ποια από τα αποθεματικά που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια (ειδικότερα στα αποτελέσματα εις νέον) δεν είναι πραγματοποιημένα και σχετίζονται με αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες.

**δ)** Στο σύνολό τους γνωστοποιούν επαρκώς τις παροχές που βασίζονται στην αξία των συμμετοχικών τους τίτλων. Η επίδραση στα αποτελέσματα από την εφαρμογή του προτύπου δεν φαίνεται να είναι σημαντική, ενώ ερωτήματα υπάρχουν σχετικά με τον τρόπο μέτρησης της δαπάνης.

**ε)** Διαμορφώνεται σταδιακά η τάση να αναγνωρίζονται άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά τη διαδικασία κατανομής του κόστους αγοράς θυγατρικών και συγγενών. Με τον τρόπο αυτόν, μειώνεται η αναγνωριζόμενη υπεραξία ή οποία πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αποσβένεται.

**στ)** Βελτιώνεται ο βαθμός επάρκειας των παρεχόμενων πληροφοριών που έχουν να κάνουν με γνωστοποιήσεις σχετικές με την υπεραξία που προκύπτει από εξαγορές επιχειρήσεων, χωρίς όμως να έχει φτάσει σε ικανοποιητικό βαθμό.

**ζ)** Προβλήματα εμφανίζονται στην παράθεση γνωστοποιήσεων σχετικά με ελέγχους μείωσης της αξίας της υπεραξίας. Πολλές εταιρείες αναφέρουν ότι διενεργούν ελέγχους, χωρίς όμως να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες. Ακόμα λιγότερες είναι οι εταιρείες, οι οποίες τελικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα με ζημιές μείωσης της αξίας της υπεραξίας.

**η)** Ικανοποιητική είναι η επάρκεια των γνωστοποιήσεων που σχετίζεται με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις και κατεχόμενα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία . Θετική διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι όλο και περισσότερο οι εταιρείες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του προτύπου σε σχέση με τη προηγούμενη χρήση.

**θ)** Θετική διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι αρκετές εταιρείες προχώρησαν σε αναμορφώσεις και αναταξινομήσεις σε κονδύλια προηγούμενων χρήσεων, γνωστοποιώντας τις μεταβολές.

- ι) Προβλήματα παρουσιάζονται σχετικά με τις γνωστοποιήσεις σημαντικών παραδοχών και εκτιμήσεων της διοίκησης. Οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται πολλές φορές δεν είναι αναλυτικές, χωρίς όμως να μπορεί να εκτιμηθεί σε όλες τις περιπτώσεις η σημαντικότητα της παράλειψης. Αντίθετα, οι περισσότερες εταιρείες παρέχουν επαρκείς παραπομπές σε σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.
- κ) Ανεπάρκειες παρουσιάζονται στις γνωστοποιήσεις προβλέψεων φόρων. Πολλές εταιρείες δεν σχηματίζουν προβλέψεις (γεγονός που επισημαίνεται και από τις παρατηρήσεις των ελεγκτών), ενώ υπάρχουν αρκετές εταιρείες, οι οποίες διενεργούν προβλέψεις, τις οποίες δεν γνωστοποιούν διακριτά (περιλαμβάνονται στις λοιπές προβλέψεις).
- λ) Παρατηρούνται παραλείψεις στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπου πολλές φορές παρατηρείται το γεγονός να μη γνωστοποιούνται οι ακινητοποιήσεις και οι επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων.
- μ) Διαπιστώνεται ότι οι επιχειρήσεις διενεργούν προβλέψεις για διάφορους κινδύνους και απεικονίζουν, βάσει αναλογιστικών μελετών, τις υποχρεώσεις προς το προσωπικό τους.
- ν) Ανησυχίες προκαλεί το γεγονός ότι σε αρκετές κατηγορίες επιχειρήσεων έχουν σχηματιστεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, υψηλότερες των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Το ερώτημα που εύλογα ανακύπτει είναι εάν όντως θα μπορέσουν οι εταιρείες να ανακτήσουν αυτές τις απαιτήσεις.
- ξ) Επισημαίνεται ότι στην πλειονότητά τους οι εταιρείες δεν κεφαλαιοποιούν το κόστος δανεισμού, ακολουθώντας τη βασική μέθοδο του ΔΛΠ 23. Το γεγονός αυτό ενδεχομένως να δημιουργήσει προβλήματα στο μέλλον, μιας που, με την αναθεώρηση του προτύπου, αυτή η πολιτική καταργείται (καθιστώντας υποχρεωτική την κεφαλαιοποίηση).
- ο) Επαρκώς γνωστοποιεί η πλειονότητα των εταιρειών τις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 24, χωρίς να μπορούν να εκτιμηθούν τυχόν περιπτώσεις, στις οποίες δεν αναγνωρίζονται συνδεδεμένα μέρη. Τυχόν ανεπάρκειες εντοπίζονται σε γνωστοποιήσεις σχετικές με αποδοχές βασικών διοικητικών στελεχών.



π) Προβλήματα παρουσιάζονται στην εφαρμογή των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 για χρηματοοικονομικά εργαλεία, παρατηρούνται δε προβλήματα σχετικά με τη διακριτή γνωστοποίηση τυχόν κερδών ή ζημιών σε εύλογη αξία. Ειδικότερα, αρκετές εταιρείες δεν γνωστοποιούν διακριτά την επίδραση στο αποτέλεσμα από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων, καθώς και την επίδραση στα ίδια κεφάλαια από την αποτίμηση διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων.

ρ) Ανησυχητικό είναι το γεγονός ότι ένας αριθμός εταιρειών δεν αποτιμά τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογες αξίες, λόγω αδυναμίας προσδιορισμού της εύλογης αξίας τους.

σ) Σημαντικές παραλείψεις παρατηρούνται στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών κινδύνων που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις. Η πλειονότητα των επιχειρήσεων δεν παρουσιάζει τις απαραίτητες αριθμητικές αναλύσεις και επεξηγήσεις και περιορίζεται σε απλή αναφορά των κινδύνων.

τ) Επισημαίνεται ότι καμία εταιρεία δεν προχώρησε σε πρόωρη υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 7 (εφαρμογή 1/1/2007). Το γεγονός αυτό δημιουργεί ερωτηματικά ως προς το βαθμό ετοιμότητας των εταιρειών, να υιοθετήσουν το καινούργιο πρότυπο.

υ) Παρατηρείται ότι οι επιχειρήσεις δεν εμφανίζουν τάσεις κεφαλαιοποίησης δαπανών ανάπτυξης (ΔΛΠ 38).

φ). Σημαντική είναι η επίδραση από την εφαρμογή του ΔΛΠ 40 τόσο στον ισολογισμό όσο και στα αποτελέσματα χρήσης από την αναγνώριση επενδύσεων σε ακίνητα. Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι αρκετές εταιρείες κατέχουν επενδύσεις σε ακίνητα, τις οποίες αποτιμούν σε αξίες κτήσεις. Επιπλέον, σε αρκετές επιχειρήσεις που κατέχουν επενδύσεις σε ακίνητα το αποτέλεσμα της αποτίμησης σε εύλογες αξίες των επενδύσεων διαμορφώνει σε σημαντικό βαθμό το αποτέλεσμα της χρήσης.

χ) Καθοριστική είναι η επίδραση εφαρμογής του ΔΛΠ 41 και η αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε εύλογες αξίες. Η αποτίμηση σε εύλογες αξίες αυτών των στοιχείων καθορίζει κατά κύριο λόγο το αποτέλεσμα της χρήσης των εταιρειών που κατέχουν τέτοια στοιχεία.

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλιστεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού. Επιπλέον τα Πρότυπα με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, θα οδηγήσουν στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συμβάλλουν στην διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και την εικόνα της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς και προσελκύοντας το νέο «ευρύ» κοινό.

Το σύνολο των επιχειρήσεων αναμένει αναβάθμιση της ποιότητας και της επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, ενώ εκτιμάται ότι θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι με την εφαρμογή των νέων προτύπων θα έχει περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, μια μεγαλύτερη αγορά στη ζώνη του ευρώ προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευκαιρέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους των κεφαλαίων και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

---

Μέχρι σήμερα όλα τα λογιστικά γεγονότα αντιμετωπίζονταν με βάση τα ισχύοντα στη χώρα μας λογιστικά πρότυπα, δηλαδή τον Ν. 2190/1920, τον Κώδικα Βιβλίων κ Στοιχείων και αργότερα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι ευρέως διαδεδομένο στους οικονομικούς και λογιστικούς κύκλους στη χώρα μας ότι πολλές φορές τα πρότυπα αυτά κρίνονταν ανεπαρκή, ελλιπή και ενίοτε εσφαλμένα. Οι οικονομικοί φορείς στη χώρα μας ευελπιστούν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., που προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των ισχυόντων λογιστικών προτύπων ότι θα αποτελέσει το κατάλληλο φάρμακο για τη θεραπεία κάθε λογιστικής, οικονομικής, χρηματιστηριακής ή διαχειριστικής αταξίας και ανωμαλίας.

Από την άλλη πλευρά η άμεση εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προϋποθέτει κατάλληλη υποδομή όχι μόνο νομοθετικά αλλά και τεχνικά (λογιστική τυποποίηση-μηχανογράφηση). Παράλληλα όμως η μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα απαιτεί από τις εταιρείες εγρήγορση και έγκυρη προετοιμασία. Θα πρέπει να τονιστεί η ανάγκη αναβάθμισης των τμημάτων μηχανογράφησης ώστε να πλαισιώνουν και να υποστηρίζουν τα οικονομικά τμήματα στο βαθμό που χρειάζεται. Κρίνεται απαραίτητη η εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού καθώς και η συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, εκτιμητές, λογιστές.

Η παράλληλη κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις με βάση την ισχύουσα νομοθεσία αλλά και με βάση τα Δ.Λ.Π. θα δημιουργήσει κάποια σύγχυση, αν ληφθεί υπόψη και η λογιστική ακαμψία της φορολογικής νομοθεσίας. Είναι λοιπόν αναγκαίο να προσπαθήσουμε ως χώρα να προσδιορίσουμε τις διαφορές που έχει η δική μας νομοθεσία, καταρχήν με τα Δ.Λ.Π. και να προετοιμαστούμε νομοθετικά για την προσαρμογή μας όταν το επιβάλλει η Ευρωπαϊκή Ένωση, γιατί υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί ένα λογιστικό χάος και μια λογιστική ανομοιομορφία που μόνο δυσάρεστα αποτελέσματα θα έχει για την οικονομία μας.

Επιβεβλημένη κρίνεται η σύσταση ενός κεντρικού οργάνου που θα ελέγχει και θα συντονίζει τις διαδικασίες μετάβασης. Σκόπιμο θα ήταν οι επιχειρήσεις να συμμετάσχουν σε ένα τέτοιο όργανο καταθέτοντας συγκεκριμένες προτάσεις για την επιτυχή μετάβαση στα ΔΛΠ.

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλιστεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη

σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού. Επιπλέον τα Πρότυπα με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, θα οδηγήσουν στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συμβάλλουν στην διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και την εικόνα της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς και προσελκύοντας το νέο «ευρύ» κοινό.

Το σύνολο των επιχειρήσεων αναμένει αναβάθμιση της ποιότητας και της επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, ενώ εκτιμάται ότι θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι με την εφαρμογή των νέων προτύπων θα έχει περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, μια μεγαλύτερη αγορά στη ζώνη του ευρώ προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευκαιρέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους των κεφαλαίων και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου.

Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων, που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα. Αντιθέτως, ανεπαρκής και ελλιπής πληροφόρηση μπορεί να καταλήξει σε αστάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά κεφαλαίων.

Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς, καθώς και η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κατά πολύ στην ποιότητα και το περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων. Σε χώρες όπου τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να οδηγήσουν στη δημιουργία αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών καταστάσεων, και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι ως εκ τούτου υψηλό, η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών.

Είναι λοιπόν απαραίτητο τα ΔΛΠ να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς. Επομένως, τα ΔΛΠ οφείλουν να αναφέρονται, όχι μόνο στην προετοιμασία και την παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων και της συμπεριφοράς των λογιστικών μονάδων.

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

Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους. Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση.

Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΛΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά. Η επιδίωξη από τους

επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συννεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους.

Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών.

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

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

Η επιτυχία της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ εξαρτάται από την απήχηση και την υποστήριξη που θα έχει το νέο λογιστικό σύστημα από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές. Χωρίς την απαραίτητη προώθηση και ενίσχυση από εκείνους τους φορείς που έχουν τη δυνατότητα να προαγάγουν και να εγκαθιδρύσουν τα ΔΛΠ ανάμεσα στις επιχειρήσεις, θα είναι αρκετά δύσκολο οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να αποδεχθούν, αλλά και να κατανοήσουν το πνεύμα του νέου λογιστικού συστήματος και τη σημασία της μετάβασης από το ελληνικό στο διεθνές λογιστικό σχέδιο. Επιπλέον, με τη συνδρομή των αρμόδιων κρατικών φορέων είναι δυνατή η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού συστήματος και τυποποίησης των κανόνων που θα πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να εξασφαλίζεται στο μέτρο του δυνατού η συγκρισιμότητα και να αποφεύγονται περιστατικά καιροσκοπισμού και αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού.

Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων σε κατά Δ.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, είναι αρκετά τα σημεία τα οποία πρέπει να αντιμετωπιστούν με ιδιαίτερη προσοχή, λόγω:

- της πολυπλοκότητας ορισμένων θεμάτων που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις,
- των επιλογών (νόμιμων ή αυθαίρετων) που είχαν κατά τα Ε.Λ.Π. οι εταιρείες, ως προς τον υπολογισμό (ή τον μη υπολογισμό, ενώ έπρεπε) ορισμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεών τους, με συνέπεια να μην εντοπίζονται εύκολα, σε κάθε περίπτωση, οι αριθμητικές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. για κάθε συγκρινόμενο μέγεθος, και
- της μικρής έως ανύπαρκτης εμπειρίας για αρκετά από τα στελέχη που καλούνται να βοηθήσουν στην κατάρτιση (και όχι μόνο σε επίπεδο μητρικών εταιρειών) ή να ελέγξουν (και όχι μόνο σε επίπεδο ορκωτών ελεγκτών) εργασίες που αφορούν τη μετατροπή από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π.

Παρακάτω θα αναφέρουμε τα πλέον συνήθη σφάλματα που γίνονται ή μπορεί να γίνουν. Ο «Δεκάλογος» των συνηθέστερων σφαλμάτων κατά τη μετατροπή παρουσιάζεται συνοπτικά σε μορφή πίνακα και στη συνέχεια ακολουθεί σχετική ανάλυση.

## Δεκάλογος σφαλμάτων προς αποφυγή

1.	Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.
2.	Εσφαλμένος υπολογισμός ή/ και χειρισμός της «υπεραξίας»
3.	Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων
4.	Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων
5.	Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον»
6.	Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων μειοψηφίας
7.	Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων
8.	Σφάλματα κοστολόγησης
9.	Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών
10.	Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λπ.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου.

Για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κάποιους συγκεκριμένους κλάδους, υπάρχουν και άλλα σημαντικά σημεία, που είναι πιθανοί χώροι διάπραξης σφαλμάτων. Ενδεικτικά αναφέρονται οι περιπτώσεις των εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης και των τεχνικών εταιρειών, όπου η καταχώριση εσόδων είναι ένα πολύ σημαντικό σημείο και ταυτόχρονα πιθανή περιοχή για διάπραξη σφαλμάτων.

### 1. Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.

Δεν χρειάζεται να γίνει ειδική αναφορά σε συγκεκριμένα Δ.Λ.Π. προκειμένου να γίνει κατανοητή η σπουδαιότητα της χρησιμοποίησης της πλέον επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π. και περαιτέρω οι κίνδυνοι και οι συνέπειες που υπάρχουν σε αντίθετη περίπτωση. Αρκεί μόνο να σημειωθεί ότι αρκετά από τα Δ.Λ.Π. που ισχύουν εξετάζονται από την αρμόδια Επιτροπή για αναθεώρηση.

### 2. Εσφαλμένος υπολογισμός ή/ και χειρισμός «υπεραξίας»

Ο υπολογισμός της υπεραξίας, δηλαδή της διαφοράς του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας συμμετοχής (όχι αναγκαστικά του 100% των μετοχών της εκδότριας εταιρείας) γίνεται με τη χρήση δύο βασικών παραμέτρων:

- του τιμήματος που συμφωνείται (και συνήθως καταβάλλεται μέσα στη χρήση), και
- της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, με βάση τα στοιχεία της εκδότριας κατά Δ.Λ.Π.



Η συνήθης δυσκολία και τα συχνότερα πιθανά σφάλματα αφορούν συνήθως το δεύτερο από τα ανωτέρω σημεία, δηλαδή τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας (η οποία πολλαπλασιάζεται επί το ποσοστό συμμετοχής της επενδύτριας εταιρείας επί αυτής, καταλήγει στη λογιστική αξία του κρινόμενου μεριδίου) κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, δεδομένου ότι στη λογιστική αξία πρέπει να περιλαμβάνεται:

- και το κατά Δ.Λ.Π. αποτέλεσμα της περιόδου που δεν έχει υπολογιστεί και δεν έχει μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια (όπου η εκτίμηση μπορεί να γίνει με αναλογικότητα μηνών, αν δεν υπάρχουν δεσμευτικοί παράγοντες - πρέπει όμως να υπολογίζεται η αναλογία όλων των μεγεθών που συνθέτουν το αποτέλεσμα, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις κ.λπ.)
- και η αναλογία των μερισμάτων πληρωτέων (αν υπάρχουν) που θα εισπραχθούν στη συνέχεια από το μέτοχο-αγοραστή.

### 3. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων

Εάν τα πάγια παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (στο ένα κατά Ε.Λ.Π. και στο άλλο κατά Δ.Λ.Π.) υπάρχει η διασφάλιση ότι υπολογίζονται σωστά οι αποσβέσεις κατά Δ.Λ.Π., αρκεί βέβαια να έχει καταχωρηθεί σωστά η αρχική αξία των παγίων και να έχει εκτιμηθεί βάσιμα και με προσοχή η ωφέλιμη ζωή τους.

Εάν όμως τα πάγια δεν παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων, τότε είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι διαφορές των αποσβέσεων μεταξύ: (α) των κατά Ε.Λ.Π. που έχουν καταχωρηθεί, και (β) των κατά Δ.Λ.Π. που έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί.

Επίσης, το αποτέλεσμα που προκύπτει κατά την πώληση ενός παγίου να υπολογίζεται επίσης κατά Δ.Λ.Π. και να είναι αυτό που καταχωρείται στα αποτελέσματα (και αυτό επίσης που απαλείφεται ως διεταιρικό αποτέλεσμα σε περίπτωση που η πώληση έγινε μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου).

Το σημαντικότερο ίσως από τα ενδεχόμενα σφάλματα προκύπτει αν για τον υπολογισμό των διαφορών απόσβεσης εφαρμοστεί ένας ενιαίος συντελεστής σε επίπεδο δευτεροβαθμίου ή τριτοβαθμίου λογαριασμού, δηλαδή γίνεται «χονδρικός υπολογισμός». Το ορθό θα είναι να υπολογιστούν οι διαφορές της απόσβεσης σε κάθε επιμέρους πάγιο. Σημειωτέον ότι οι «χονδρικοί» υπολογισμοί ενέχουν και άλλους κινδύνους, όπως, π.χ., τον μη

συνυπολογισμό της (νόμιμης, για κάποιες χρήσεις) μη διενέργειας αποσβέσεων στα κατά Ε.Λ.Π. βιβλία.

#### 4. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων

Αν μια εταιρεία έχει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων, όπου οι αξίες κτήσης και οι τρέχουσες αξίες δημιουργούν διαφορές για κάθε επιμέρους τίτλο, τότε κατά Δ.Λ.Π. πρέπει να καταχωρεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθέσιμων προς πώληση και έστω ότι επιλέγει να καταχωρεί στα Ίδια Κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της.

Αν από παραδρομή ή από αδύναμο σύστημα παρακολούθησης των χαρτοφυλακίων, έστω ένας από τους τίτλους περιληφθεί σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο, τότε το αποτέλεσμα θα είναι να υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αφού η εταιρεία έτσι καταχωρεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθέσιμων προς πώληση και επιλέγει να καταχωρεί στα Ίδια Κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της.

#### 5. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον»

Είναι επιτακτική η ανάγκη της παρακολούθησης και συμφωνίας της σύνδεσης της κλειόμενης χρήσης με την προηγούμενη χρήση, στην περίπτωση που: (α) τηρούνται τα λογιστικά βιβλία με κάποιους κανόνες κατά τη διάρκεια της χρήσης ή της περιόδου, και (β) στο τέλος της χρήσης γίνονται κάποιες εξωλογιστικές προσαρμογές (άσχετα αν τηρείται ειδικό ημερολόγιο εγγραφών - το οποίο πρέπει να τηρείται ακόμη και αν δεν επιβάλλεται από τη νομοθεσία) προκειμένου να καταρτιστούν άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Σε αυτή την περίπτωση, δύο από τα βασικότερα σημεία στα οποία πρέπει να εστιάζεται η προσοχή του καταρτίζοντος και του ελέγχοντος τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- τα ίδια κεφάλαια ενάρξεως (κυρίως δε ο λογαριασμός «αποτελέσματα εις νέον» ενάρξεως), και
- η διασφάλιση ότι τα αποτελέσματα (ως επιμέρους τμήματα εσόδων ή εξόδων που καταχωρούνται σε διαφορετικές χρήσεις) αθροίζουν διαχρονικά στο σωστό σύνολο.

Για παράδειγμα, μια αποσβεστέα αξία πρέπει να αποσβεστεί πλήρως ούτε λιγότερο ούτε περισσότερο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Δυστυχώς, η εμπειρία από την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά την ελληνική νομοθεσία (Ν. 2190/20), δεν ήταν η καλύτερη δυνατή σχετικά με το θέμα της παρακολούθησης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον». Ευτυχώς όμως (για τις χρηστές διοικήσεις των εταιρειών και οπωσδήποτε και για τους ελεγκτές και τους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων) στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. προβλέπεται η κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, όπου θα δίνεται στον αναγνώστη και η απαιτούμενη επεξήγηση για την ισότητα.

Ως γενικός κανόνας πάντως, που πρέπει να τηρείται κατά τις εργασίες μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. είναι ο εξής:

Οι λογιστικές εγγραφές οποιασδήποτε χρήσης πρέπει να τεκμηριώνονται επαρκώς και να φυλάσσονται κατάλληλα ώστε και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές που θα είναι απαραίτητες για τη μετατροπή της επόμενης περιόδου ή χρήσης, να μπορούν να βασιστούν στις πρώτες, δεδομένου ότι πρέπει να υπάρχει απόλυτη συνέχεια και συμφωνία των κονδυλίων των Ιδίων Κεφαλαίων από χρήση σε χρήση.

## 6. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας

- Τα σημεία στα οποία πρέπει να επιδεικνύεται ιδιαίτερη προσοχή, σχετικά με τα Δικαιώματα Μειοψηφίας, είναι:
- το ποσοστό συμμετοχής, στις όχι πολύ σπάνιες περιπτώσεις που υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές, οπότε και χρειάζεται μαθηματική προσέγγιση στον υπολογισμό του, και
- η βάση υπολογισμού των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, που πρέπει να είναι τα κατά Δ.Λ.Π. μεγέθη και όχι τα κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχα μεγέθη (συγκεκριμένα τα μεν Δικαιώματα Μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής και τα Δικαιώματα Μειοψηφίας επί Αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. αποτελεσμάτων χρήσεως της θυγατρικής).

Σχετικά με την παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, τα Δ.Λ.Π. σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. απαιτούν την παρουσίασή τους έξω από τα ίδια κεφάλαια.

## 7. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων

Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων λαμβάνει υπόψη: (α) τις προσωρινές διαφορές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, σωρευτικά, μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών αποτελεσματικών μεγεθών, και (β) το συντελεστή υπολογισμού των φόρων.

Επίσης, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται ορθότατα στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Πολλές δε μεταβολές ή ρυθμίσεις της ισχύουσας νομοθεσίας μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά και τις προηγούμενες χρήσεις. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων:

- η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού του φόρου εισοδήματος (είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω) δεδομένου ότι, σε περίπτωση τέτοιων μεταβολών, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων κατά την προηγούμενη χρήση έγινε μάλλον με διαφορετικό συντελεστή από τον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων της κλειόμενης χρήσης, και
- η ενδεχόμενη ύπαρξη ρύθμισης περαιώσης ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, για τις οποίες κατά την προηγούμενη περίοδο είχε γίνει (έπρεπε τουλάχιστον να είχε γίνει) υπολογισμός και καταχώριση σχετικής πρόβλεψης, χωρίς βέβαια να ληφθεί υπόψη η ρύθμιση - η οποία δεν είχε εκδοθεί ακόμη.

Σημειωτέον επίσης ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν είναι πάντοτε κονδύλι υποχρέωσης. Άρα πρέπει να δίνεται προσοχή ώστε ο κατά τα άλλα ορθός υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων να λογιστικοποιείται και να εμφανίζεται από τη σωστή πλευρά του ισολογισμού.

## 8. Σφάλματα κοστολόγησης

Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται και συνυπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης είναι:

- οι μεταβολές επί των αποσβέσεων, οι οποίες, αφού εντοπισθούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι καταρχήν υπολογισμένες κατά Ε.Λ.Π. αποσβέσεις κοστολογηθεί,
- οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, που πρέπει να προσαυξηθούν με το κόστος εκείνο που πρέπει να επιβαρύνει την κλειόμενη χρήση και αναφέρεται στη δημιουργία της πρόβλεψης για παροχές και αποζημιώσεις στο προσωπικό. Οι μεταβολές αυτές επί του

κόστους του προσωπικού, αφού εντοπισθούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι λοιπές αμοιβές και έξοδα προσωπικού κοστολογηθεί.

Πέρα από τα δύο αυτά μεγέθη, πρέπει να εξεταστεί αν υπάρχουν και άλλες πράξεις που είναι διαφοροποιημένες μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. και επηρεάζουν τους κοστολογικούς υπολογισμούς. Ίσως: (α) μια πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων να πρέπει, εν όλω ή εν μέρει, να παρουσιαστεί στο λειτουργικό κόστος ή (β) ένα διεταιρικό αποτέλεσμα από συναλλαγή εντός ομίλου να επηρεάζει τα κοστολογικά στοιχεία, ενδεχομένως κατά το τμήμα που αναλογεί στο κέρδος της μειοψηφίας από τη διεταιρική πώληση κ.λπ.

## 9. Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών

Λόγω αφενός της σημαντικής δυσκολίας κάποιων εγγραφών μετατροπής και αφετέρου της σχετικά μικρής εμπειρίας στη χώρα μας σε μετατροπές από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. (σε επίπεδο κατάρτισης και, αντίστοιχα, και σε επίπεδο ελέγχου) είναι πιθανό να υπάρχει προβληματισμός για την τακτοποίηση «αγνώστων» ως προς το χειρισμό κονδυλίων και διαφορών, που είναι πιθανό αλλά οπωσδήποτε όχι σωστό να καταλήξουν σε λογαριασμούς, όπως «λοιπά έξοδα», «λοιποί χρεώστες», «πιστωτές διάφοροι» και βεβαίως και στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέον».

Μία από τις σημαντικότερες διασφαλίσεις στις εγγραφές μετατροπής αποτελεί η επίδειξη προσοχής στον κανόνα λογιστικοποίησης των απαραίτητων και μόνο κονδυλίων στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο». Σε κάθε εγγραφή μετατροπής, το κονδύλιο εκείνο που καταχωρείται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο» είναι εκείνο που αφορά τις προηγούμενες χρήσεις ή περιόδους (όπως, δηλαδή, προέκυπτε από τις αντίστοιχες εγγραφές της προηγούμενης χρήσης ή περιόδου, αν πρόκειται για μετατροπή επόμενη της πρώτης μετατροπής).

## 10. Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λπ.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου

Ο ενοποιημένος (και κατά Δ.Λ.Π.) ισολογισμός είναι στην ουσία η εμφάνιση όλων των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στις ενοποιούμενες εταιρείες, ως εάν αυτά ανήκαν όλα στη μητρική εταιρεία. Έτσι, δεν είναι δυνατό για παράδειγμα, τα πάγια μιας εταιρείας

του ομίλου να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης (προτεινόμενη μέθοδος) και τα πάγια της ίδιας κατηγορίας, για μια άλλη εταιρεία του ομίλου, να εμφανίζονται αποτιμημένα από ειδικό εκτιμητή (επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος).

Επίσης, δεν είναι αποδεκτό, ο χειρισμός μιας εταιρείας του ομίλου (π.χ., στη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων) να είναι διαφορετικός από τον αντίστοιχο μιας άλλης εταιρείας του ομίλου, ακόμη και αν πρόκειται για δύο χειρισμούς που είναι και οι δύο αποδεκτοί από τα Δ.Λ.Π. (ίσως ο ένας ως κύριος χειρισμός και ο άλλος ως εναλλακτικά επιτρεπόμενος χειρισμός).

Οι διαφορετικές αντιμετώπισεις (ανεπίτρεπτες, αφού διαφοροποιούν πολλά από τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των αποτελεσμάτων χρήσεως και των ιδίων κεφαλαίων) καλό είναι να εντοπίζονται έγκαιρα από τις διοικήσεις των εταιρειών, ώστε να υπάρχει ο χρόνος της κατάλληλης προετοιμασίας.

Κλείνοντας, πρέπει να αναφερθεί ότι τα ανωτέρω 10 σφάλματα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να αποφεύγονται από τους καταρτίζοντες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., από μετατροπή των κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων. Εάν αυτό δεν καταστεί πλήρως εφικτό, τότε πρέπει να γίνεται προσπάθεια να εντοπίζονται από τους ελέγχοντες. Δεν πρέπει βεβαίως να παραβλέπεται και ο συμβουλευτικός ρόλος των ελεγχόντων, ώστε να υπάρξει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη πρόληψη και αποφυγή των σφαλμάτων αυτών.

Με την παρούσα πτυχιακή εργασία ολοκληρώνεται ο κύκλος σπουδών μας. Ελπίζουμε να προσεγγίσαμε το θέμα αυτό με την πέπουσα προσοχή και την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια και να ανταποκριθήκαμε πλήρως στα όσα μας ζητήθηκαν από τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσας εργασίας.

Θε θέλαμε στο σημείο αυτό να ευχαριστήσουμε για μια ακόμη φορά το καθηγητή μας κο Παππά Γεώργιο.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

- Grant Thornton (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS – Αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, τόμος Α και Β , αθήνα
- Γεωργίου Άθως,(2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
- Μαρκάζος Κ., (2005), Τα ΔΛΠ από την διεθνή θεωρία στην ελληνική πράξη, Περιοδικό Επιχείρηση
- Μαρκάζος Κ.(2006 β). Τα λογιστικά βιβλία και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Περιοδικό Επιχείρηση
- Ντζανάτος Δ. (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά. Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1<sup>η</sup> έκδοση
- Σακέλλης Ι.Ε.(2005), Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Εκδόσεις Ε. Σακέλη, Αθήνα.
- Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικολόγων (2005), Σύγχρονες εξελίξεις στο λογιστικό και ελεγκτικό Δίκαιο. 15<sup>ο</sup> Πανελλήνιο συνέδριο Εμπορικού Δικαίου

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

[www.europa.gr](http://www.europa.gr)

[www.pwc.com](http://www.pwc.com)

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.xrima.gr](http://www.xrima.gr)

[www.wikipedia.gr](http://www.wikipedia.gr)

[www.kathimerini.gr](http://www.kathimerini.gr)

[www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)

[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

[www.imerisia.gr](http://www.imerisia.gr)